



*Cuestiones problemáticas y propuesta de nueva
configuración del Impuesto sobre el Incremento de
Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Máster Universitario en Asesoría Fiscal
Trabajo Fin de Máster
Curso académico 2018/2019
Autor: OSUNA FELIPE, Javier
Profesor-tutor: GALLEGO LÓPEZ, Juan Benito

Resumen:

En el presente trabajo se efectúa un análisis amplio de cuál es la situación actual del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Se parte de cuál es su configuración normativa y sus características propias que lo hacen un impuesto caracterizado por su excesivo automatismo y rigidez a la hora de determinar la cuota tributaria. Sin embargo, ese automatismo supone un alejamiento desde el prisma de la manifestación de riqueza que realmente está siendo gravada acorde con el principio de capacidad económica. Esta situación generaba supuestos gravados por el impuesto en casos de inexistencia de incrementos de valor o cuotas tributarias a pagar muy alejadas del real incremento patrimonial acaecido.

En los últimos años, hemos sido testigos de gran cantidad de resoluciones judiciales que han ido corrigiendo determinados aspectos del impuesto, las cuales son analizadas a lo largo de este trabajo. Dichas resoluciones lejos de aportar mayor seguridad jurídica han puesto de manifiesto la gran cantidad de cuestiones problemáticas que envuelven al propio impuesto y que hacen más que necesaria una modificación estructural del mismo desde los principios inspiradores del propio sistema tributario español que se halle directamente correlacionado con el efectivo incremento de valor acaecido e integrado con el resto de impuestos que tienen su base en la misma operación que se está gravando.

Abstract:

The aim of this Master's Thesis is to analyse the current situation related to the tax IIVTNU.

It is based on its normative configuration and its own characteristics that make it a tax characterized by its excessive automatism and rigidity when determining the tax rate. However, this automatism implies a distance from the prism of the manifestation of wealth that is really being taxed according to the principle of economic capacity. This situation generated taxed by the tax in cases of non-existence of increases in value or tax rates to be paid far removed from the real increase in assets that occurred.

In recent years, we have witnessed a large number of judicial decisions that have been correcting certain aspects of the tax, which are analyzed throughout this work. These resolutions, far from providing greater legal certainty, have highlighted the large number of problematic issues that involve the tax itself and that make a structural modification of it more than necessary from the principles inspiring the Spanish tax system itself, which is directly correlated with the effective increase in value that has occurred and integrated with the rest of the taxes that are based on the same operation that is being taxed.



ÍNDICE:

1. Introducción.....	6
2. Análisis jurisprudencial reciente	9
2.1 Sentencias del Tribunal Constitucional (Haciendas Forales y TRLRHL)	9
2.2 Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018 de 9 de julio	16
2.3 Situación transitoria respecto de las liquidaciones anteriores a la sentencia 59/2017	19
3. Cuestiones problemáticas a la hora de aplicar el impuesto.....	26
3.1 La importancia del valor Catastral. Problemática	26
3.1.1. Del método de actualización. Ponencias de valores.....	32
3.2. Suelo urbano vs. Suelo rústico	36
3.3 Incorrecta determinación de la base imponible (fórmula de cálculo)	40
3.4 Nueva cuestión de inconstitucionalidad. Principio de no confiscatoriedad. 46	
4. Situación actual	47
4.1 Proposición de Ley para la reforma del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.....	48
5. Conclusiones. Propuesta de nuevo sistema de liquidación del impuesto	52
6. Bibliografía	57
7. Webgrafía.....	59
8. Anexo jurisprudencial.....	60

-Abreviaturas:

BOP	Boletín Oficial de la Provincia de Alicante
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
FH	Fundamento de hecho
FJ	Fundamento jurídico
LGT	Ley General Tributaria
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRBRL	Ley Reguladora de Bases de Régimen Local
REA	Reclamación Económico Administrativa
TC	Tribunal Constitucional
TEAM	Tribunal Económico administrativo municipal
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
TRLS	Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

1. Introducción

El sistema tributario español tiene su marco inspirador y vertebrador en el artículo 31.1 de la CE el cual establece que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica** mediante un **sistema tributario justo** inspirado en los **principios de igualdad y progresividad** que, en ningún caso, tendrá **alcance confiscatorio**”*.

Asimismo, el art. 3.1 de la LGT establece que: *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”*

De esta forma, todos los impuestos y tributos que encontramos en el ordenamiento jurídico español han de respetar las bases o principios que establece este precepto de la carta magna, al respecto señala nuestro TC: *“la interpretación que precede tiende a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario, mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del ejecutivo y las cortes generales”¹*.

Un claro ejemplo de impuesto que en determinadas ocasiones vulnera los principios vertebradores del ordenamiento tributario español es el denominado como plusvalía municipal y que a efectos formales se conoce como el IIVTNU.

Este impuesto encuentra su marco regulador en los artículos 104 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL.

¹ ECLI: ES:TS:2018:4015 F.H. 3º.

Se trata de un impuesto directo, municipal, de exacción voluntaria, objetivo, real, instantáneo, proporcional y de establecimiento voluntario por los Ayuntamientos, a quienes corresponde íntegramente su gestión².

Este impuesto forma parte de uno de los que gravan el ciclo inmobiliario y que en un contexto económico generalizado en el que los precios siempre tendían al alza, pocas impugnaciones o reclamaciones fueron planteadas al respecto. Sin embargo, con la grave crisis del mercado inmobiliario esa premisa quiebra profundamente y hace que se comience a poner en tela de juicio el sistema de cálculo de este impuesto desde diferentes ópticas.

Constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de un incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, según lo dispuesto en el IBI que se ponga de manifiesto como consecuencia de:

- La transmisión de su propiedad por cualquier título (ya sea negocio jurídico mortis causa o inter vivos).
- La constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre dichos terrenos.

La consideración y encuadramiento de cuando un terreno tiene naturaleza urbana será analizada de forma exhaustiva en el punto 3 de este trabajo y se verá como en muchas ocasiones resulta complejo deslindar ante qué tipo de terreno nos encontramos.

Dada su configuración se constituye como un impuesto que podríamos denominar de cálculo o cuantificación automática, ya que una vez producido el hecho imponible se parte de los valores catastrales del suelo y se les aplica una serie de porcentajes fijos de incremento en función del periodo de tenencia del bien inmueble urbano, y ya sobre ese importe es sobre el que se aplica el tipo fijo de gravamen definitivo. Por ello, se trata de un impuesto que de base no prevé situaciones de inexistencia de incrementos de valor, sino que una vez producido el hecho imponible con la transmisión o constitución o de

² VARGAS JIMÉNEZ, María Reyes: *La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas*, Editorial Comares, Granada, 2011, págs. 289 y ss.

cualquier derecho real de goce o disfrute, se aplicaría la fórmula estandarizada y siempre resultaría una cuota a pagar positiva.

Esta configuración tan rígida del tributo parece no encajar del todo bien con los imperativos del art. 31.1 de la CE, ya que si analizamos cada uno de los principios constitucionales encontramos lo siguiente:

- **Capacidad económica:** este principio obliga a buscar la riqueza allí donde la misma se encuentra, y ello implicaría tomar en consideración los valores de adquisición y enajenación para concluir la existencia de plusvalías, que deben tributar, o minusvalías que impiden tributación alguna por no concurrir el hecho imponible.
- **Igualdad y progresividad:** el impuesto presupone un incremento de valor de los terrenos con el transcurso del tiempo, es decir, que a mayor periodo de tenencia mayor porcentaje total de incremento de valor. Ello implica que, al no atender al verdadero incremento de valor acaecido, sólo atendemos a criterios objetivos como el periodo de generación para presuponer y cuantificar un determinado incremento de valor.
- **No confiscatoriedad:** implica la necesidad que el tributo a pagar no absorba casi en su totalidad o incluso exceda el incremento de valor real que se ha producido con la transmisión.

Estas incongruencias son una consecuencia directa de la **configuración automática** a la hora de determinar la base imponible del impuesto que presupone que por el mero transcurso del tiempo, se generan incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuestión que ha quedado demostrada durante la última crisis inmobiliaria que no siempre ha de ser así. Por ello, a lo largo del siguiente trabajo serán analizados las principales cuestiones e impugnaciones que se han planteado frente al impuesto y las que actualmente se siguen planteando, para acabar proponiendo un sistema de liquidación más acorde con los principios rectores del ordenamiento jurídico tributario

español que se halle directamente correlacionado con el efectivo incremento de valor acaecido con la realización del hecho imponible.

2. Análisis jurisprudencial reciente

2.1 Sentencias del Tribunal Constitucional (Haciendas Forales y TRLRHL)

Al hilo de lo anterior, con motivo de la grave crisis del mercado inmobiliario acaecida a partir del año 2007, se comenzaron a efectuar transmisiones que arrojaban pérdidas, es decir, cuyo valor de transmisión era inferior al valor de adquisición. Pese a ello, de la configuración legal del propio IIVTNU, si se aplicaba el porcentaje de incremento en función del periodo correspondiente siempre resultaba una cuota a pagar positiva.

Por ello, ante tal avalancha de transmisiones a pérdidas se comenzaron a impugnar las liquidaciones de IIVTNU en base a que no se había producido incremento de valor alguno que justificase el devengo del propio impuesto.

El planteamiento de partida lo encontramos en varias cuestiones de inconstitucionalidad con origen en una serie de autos de diversos Juzgados de lo Contencioso Administrativo (de San Sebastián, dos de Vitoria-Gasteiz, uno más de Madrid y cinco de Jerez de la Frontera) más uno del TSJ de Navarra que, ante las dudas que les suscita la situación controvertida que han de juzgar, deciden elevar dicha cuestión ante el TC; en total son diez los Autos elevados, cuatro sobre regímenes forales de dos de las tres provincias del País Vasco más uno en relación con Navarra, y el resto sobre la normativa general recogida en el TRLRHL. De todos ellos a su vez, en cuatro el TC entra al fondo del asunto y resuelve en relación con los regímenes forales de Guipúzcoa (Sentencia TC 26/2017, de 16 de febrero), de Álava (Sentencia TC 37/2017, de 1 de marzo) y de Navarra como decimos (Sentencia TC 72/2017, de 5 de junio), además de

resolver también en relación con el régimen común (Sentencia TC 59/2017, de 11 de mayo)³.

Si bien en el ordenamiento jurídico español encontramos un sistema de régimen común en el que existe una normativa reguladora de los impuestos locales a nivel nacional idéntica recogida en el TRLRHL, respecto a las comunidades de Navarra y País Vasco existen convenios bilaterales celebrados con el Estado español en virtud de los cuales se les atribuye autonomía fiscal y tributaria en el seno de sus respectivos territorios.

Concretamente, en el seno del territorio del País Vasco existe el concierto económico vasco, cuya fundamentación tiene su origen en la disposición adicional primera de la CE, que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, ordenando la actualización general del régimen foral, y en el Título III del Estatuto de Autonomía Vasco, reconoce la capacidad normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, afirmando que éstas podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio su propio sistema tributario.

Precisamente, la primera de las sentencias dictadas por el TC fue la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017, en el marco de la posible inconstitucionalidad de los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Posteriormente también en el ámbito de la normativa foral, pero en este caso del territorio de Álava, se emitió la sentencia, 37/2017 de 1 de marzo de 2017, en el marco de la posible inconstitucionalidad de los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava.

En síntesis, en dichas sentencias se establece que debe dejarse bien sentado que el IIVTNU **no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual**. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a

³ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: *¿En qué situación está el impuesto de plusvalía? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 15.

tributación **situaciones inexpressivas de capacidad económica**, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

En consecuencia, concluye que deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, del IIVTNU de Guipúzcoa, y del IIVTNU de Álava, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia. Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana⁴.

Por su parte, en el ámbito de la normativa estatal del TRLRHL, hubo que esperar hasta la Sentencia de 11 de mayo 2017 que estima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el art. 107 del TRLRHL.

Se determina que el objeto del impuesto analizado es el incremento de valor que pudieran haber experimentado los terrenos de naturaleza urbana durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de la producción del hecho imponible. Sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese incremento sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo que necesariamente la regulación del impuesto debe atender, pues las concretas distorsiones que genera vulneran las exigencias derivadas del principio de capacidad económica⁵.

Por las mismas razones se debe concluir que el tratamiento que los preceptos cuestionados del TRLRHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una **renta inexistente o ficticia** en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación

⁴ ECLI:ES:TC:2017:26 FJ 7º y ECLI:ES:TC:2017:37 F.J. 5º.

de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE⁵.

Una posible reducción del incremento imputable al obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

En resumen, la sentencia del TC viene a establecer que:

- a) **El IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual.**

Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, es decir, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento del devengo del impuesto.

Se establece así que *“deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLRHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica»*⁶.

- b) Se extiende la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión con los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLRHL, al art. 110.4 TRLRHL, *“teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene»*⁶.

⁵ ECLI:ES:TC:2017:59 FJ 3º.

⁶ ECLI:ES:TC:2017:59 FJ 5º.

Por consiguiente, se declara inconstitucional y nulo el art. 110.4 del TRLRHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.

- c) Tras la expulsión del ordenamiento jurídico, ex origine, de los arts. 107.2 y 110.4 TRLRHL, en los términos señalados, debe indicarse que *“la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*⁶.

En el seno de las normas forales sí que se ha reformado la normativa, siguiendo las indicaciones del TC sobre la configuración normativa; en concreto y a título ejemplificativo en el seno del territorio de Álava, a través del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, 3/2017 de 18 de marzo, en el que se establece una condición para que nazca la obligación de satisfacer la cuota por el IIVTNU.

Esta condición es como indica URRUZOLA MORENO la siguiente: “para dicho nacimiento, **es necesario que exista un incremento de valor** de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos”⁷.

En lo concerniente al régimen transitorio establecido respecto a las liquidaciones en curso y las futuras se establece el siguiente sistema (Disposición Transitoria del Decreto Normativo 3/2017):

⁷ URRUZOLA MORENO, Ester: “La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro”. En *ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 53, 2017, págs. 175-176.

“Cuadro 1. Situación régimen transitorio liquidaciones Régimen Transitorio Decreto Normativo 3/2017. Fuente: elaboración propia.”

SITUACIÓN	ESTADO
LIQUIDACIONES FIRMES IIVTNU DEVENGADAS ANTES DE LA PUBLICACIÓN STC. TC	<ul style="list-style-type: none"> No proceden las rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación del Decreto Normativo Continuarán hasta su terminación los procedimientos recaudatorios y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas
LIQUIDACIONES FIRMES IIVTNU DICTADAS CON POSTERIORIDAD A LA PUBLICACIÓN STC. TC CORRESPONDIENTE A DEVENGOS ANTERIORES	<ul style="list-style-type: none"> Resulta de plena aplicación lo dispuesto en el Decreto Normativo
LIQUIDACIONES RECURRIDAS EN VÍA ADMINISTRATIVA DE RECURSO QUE SE ENCUENTREN PENDIENTES DE RESOLUCIÓN	<ul style="list-style-type: none"> Los recursos serán resueltos de acuerdo con lo establecido en el Decreto Normativo

¿Y cómo se determina dicho incremento?

De acuerdo con el artículo único del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal el mismo se determina:

- 1) Por comparación entre valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio⁸.

$$\text{G.P.} = (\text{Valor de Transmisión}) - (\text{Valor de Adquisición})$$

⁸ *Ibid.* pág. 176.

- 2) “En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda”⁹.
- 3) “En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos referidos no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción”⁹.
- 4) “En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos en los términos anteriores, se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo”⁹.

Como podemos observar, a pesar de que en el ámbito de las haciendas forales sí que ha sido adaptada la normativa siguiendo las indicaciones del TC, en el ámbito estatal ha seguido existiendo cierto caos, ya que se estaba a la espera de una modificación normativa del TRLRHL en el ámbito del del IIVTNU, reforma que, probablemente ante la situación política y otras causas todavía no se ha llegado a producir.

En la práctica, muchos Ayuntamientos u organismos encargados de la gestión del impuesto por delegación, como sucede en el caso de Suma Gestión Tributaria en la provincia de Alicante, han estado sin girar liquidaciones de este impuesto hasta que fuera aclarada la situación en cierta manera.

De las sentencias del TC y de la apuntada falta de cambio normativo, si bien, queda claro la declaración de nulidad e inconstitucionalidad de los preceptos afectados,

⁹ *Ibid.* págs. 177 y ss.

supone la creación de un estado de incertidumbre en el ámbito jurídico tributario del IIVTNU, ya que quedan muchas preguntas en el aire:

- ¿Qué sucede a partir de la fecha de la sentencia con las futuras liquidaciones de IIVTNU? ¿Existe base legal válida para liquidar el impuesto?
- ¿Son constitucionalmente válidas las liquidaciones giradas con la normativa actual o es necesario que entre en vigor una nueva reforma del TRLRHL?
- ¿Qué sucede con las liquidaciones correspondientes transmisiones en las que no ha producido incremento de valor devengadas con anterioridad a la fecha sentencia del TC?
- ¿Cómo se acreditan las situaciones de inexistencias de valor de forma transitoria hasta que el legislador reforme el TRLRHL?

Ante tal situación y puesto que estamos ante un impuesto aplicable en la práctica totalidad de los Ayuntamientos surgieron interpretaciones contradictorias por parte de los tribunales de justicia. Por ello, el TS en resolución del recurso de casación 6226/2017 hubo de aclarar estas cuestiones fijando un criterio uniforme, que será desarrollado en el siguiente punto.

2.2 Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018 de 9 de julio

Tal y como se ha dicho anteriormente, por diversos motivos la reforma del TRLRHL no llegó a culminar su tramitación, y en un contexto de gran cantidad de reclamaciones frente a todo tipo de liquidaciones, los TSJ comenzaron a dictar sentencias contradictorias entre sí con criterios interpretativos de diversa índole.

Algunas venían declarando, entre otros extremos:

- la nulidad de las liquidaciones en tanto no se determine en el nuevo régimen legal.
- que la evolución del valor catastral ya no sirve como método de cálculo.
- que es el Ayuntamiento el que debe de acreditar el incremento de valor.

- que no procede la exacción incluso para el caso de aumentos de valor mientras no haya nueva normativa.

A modo ilustrativo cabe citar que el TSJ de Madrid en su sentencia de 19 de julio de 2017, establecía que no compete al aplicador de la norma determinar la existencia del incremento de valor, ya que dicha función ha sido atribuida en exclusiva al legislador por el propio TC. Ésta sentencia dice literalmente: *“La liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador.*

Ante esta situación de falta de certeza el TS tuvo que pronunciarse en Sentencia 1163/2018 de 9 de julio de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda, en la que se ha venido a aclarar gran parte de los extremos que quedaron abiertos con la sentencia del TC.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscitó este recurso de casación era determinar si, para garantizar la seguridad jurídica, la igualdad en la aplicación de la ley y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria, la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, declarada en la sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

A grandes rasgos lo que dicha sentencia viene a clarificar es:

1. La declaración de inconstitucionalidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2 de la TRLRHL

La propia sentencia establece que *“siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con el artículo 31.1 de la CE”*¹⁰.

Por ello, resulta plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante un sistema de cuantificación objetiva de las potenciales capacidades económicas, en lugar de hacerlo en función de la efectiva y real capacidad económica puesta de manifiesto en la transmisión.

2. El artículo 110.4 del TRLRHL, es inconstitucional y nulo en todo caso porque impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica

Viene a remarcar el propio TS que *“la atribución que la sentencia 59/2017 efectúa en favor del legislador para establecer el régimen legal del impuesto no puede inferirse que hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal.”*

Por tanto, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la sentencia tenían los sujetos pasivos de probar

¹⁰ ECLI: ES:TS:2018:2499. FJ. 4º.

la inexistencia de incrementos de valor en los supuestos de devengo del hecho imponible del impuesto, queda libre la vía para llevar a cabo esta prueba.

Señala el TS que hasta que el legislador no se pronuncie al respecto, corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la LGT.

En nuestra opinión, el sujeto pasivo podrá:

- a) Ofrecer cualquier medio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas.
- b) Optar por una prueba pericial que confirme los indicios de disminución de valor.
- c) Emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

Si bien la sentencia 1163/2018 del TS deja claro los extremos anteriormente expuestos, no entra a analizar la situación transitoria respecto de las liquidaciones de IIVTNU devengadas y liquidadas con anterioridad a la entrada en vigor de la sentencia del TC, pero respecto de las cuales no se haya producido un incremento de valor. Esta situación será analizada en el siguiente punto.

2.3 Situación transitoria respecto de las liquidaciones anteriores a la sentencia 59/2017

En el ámbito tributario español existen dos principales sistemas de gestión y exacción tributaria, regulados en los artículos 119 y 120 de la LGT.

El **primero** de ellos es el procedimiento iniciado mediante declaración tributaria, en virtud del cual la gestión del tributo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho

imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional (art. 128.1 LGT).

Este sistema de liquidación en el ámbito del IIVTNU, la cuota a pagar es calculada por el Ayuntamiento a partir de los datos que le ha comunicado el sujeto pasivo, en este caso, mediante la comunicación de la escritura pública en la que se ha protocolizado el cambio de titularidad del derecho sobre el bien inmueble urbano sujeto al impuesto. Será el Ayuntamiento correspondiente o en su caso el organismo delegado de la competencia recaudatoria al efecto el que notifique la liquidación cuantificada al sujeto pasivo para que éste proceda a su ingreso en los plazos indicados.

El **segundo** de los sistemas de gestión tributaria, es el conocido como sistema de autoliquidación tributaria, en virtud del cual es el sujeto pasivo el encargado de declarar la realización del hecho imponible, así como de efectuar la cuantificación de la cuota tributaria a pagar y el pago del impuesto.

En la propia configuración normativa actual del IIVTNU, el propio TRLRHL en su artículo 110 prevé el sistema de declaración tributaria para la gestión del impuesto, si bien establece que de forma facultativa los Ayuntamientos podrán establecer el sistema de autoliquidación para la exacción del propio impuesto por parte de los sujetos pasivos. Esto implica que existe discrecionalidad por parte de los Ayuntamientos a la hora de establecer el sistema de gestión por el que se va a regir el IIVTNU.

Aunque a simple vista y desde el punto de vista de efectividad de la exacción del impuesto, la elección por uno u otro sistema va a conducir al mismo resultado, que es la determinación de la cuota a pagar del impuesto, siendo ésta exactamente la misma en caso de existencia de incremento de valor. Sin embargo, las consecuencias de optar por un sistema u otro toma especial relevancia como consecuencia de la Sentencia 59/2017 del TC, que declara nulos los art. 107.1, 107.2 y 110.4 de la TRLRHL en aquellos supuestos en que se someten a tributación situaciones inexpressivas de incrementos de valor, y ello

debido a que en el caso del sistema declaración-liquidación, las vías de impugnación que caben frente a la liquidación son las siguientes¹¹:

- Si estamos ante un Ayuntamiento de “gran población”¹², el recurso de reposición será **potestativo**, pudiendo interponer el contribuyente directamente contra la liquidación, en el plazo de un mes, REA ante el TEAM correspondiente. Si dicha reclamación fuera desestimada, ya sólo procederá la interposición de recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses.
- Por su parte, si estamos ante un Ayuntamiento que no sea considerado de “gran población”, el recurso de reposición será obligatorio, y deberá interponerse en el plazo de un mes. Si es desestimado, el contribuyente sólo podrá interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado competente en el plazo de dos meses. En este caso, por tanto, no existirá la vía económico-administrativa que sí existe en los municipios de gran población.

Tras la notificación de la liquidación, si esta no es impugnada en los plazos antes indicados, la misma **devendrá firme y consentida**, no cabiendo en principio posibilidad de rectificación posterior.

En el caso de optar por el **sistema de autoliquidación**, desde la presentación de la correspondiente autoliquidación existe un plazo de cuatro años para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación a través de la vía de devolución de ingresos indebidos, solicitando la devolución de las cantidades ingresadas en exceso.

¹¹ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: *¿En qué situación está el impuesto de plusvalía? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, ob. cit., págs. 102 y ss.

¹² Según los arts. 121 a 138 de la LRBL, se considera Ayuntamiento de gran población a los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes, los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes, los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas. asimismo, a los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

Por ello, en nuestra opinión la efectividad y las vías de defensa que los contribuyentes tienen frente a liquidaciones de plusvalías previas a la Sentencia 59/2017 van a ser diametralmente opuestas en función de que el Ayuntamiento en cuestión haya decidido optar por la gestión del IIVTNU por un sistema o por el otro.

En el caso de las declaraciones-liquidaciones las únicas vías abiertas frente a liquidaciones que ya habían devenido firmes administrativamente por no haber sido éstas recurridas dentro del mes siguiente a su notificación eran las siguientes:

- a) Iniciar un **procedimiento extraordinario de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT)** frente a actos dictados en materia tributaria o resolución de órganos económico-administrativos que fueran firmes o hubieran sido recurridas en plazo en una serie de supuestos tasados:
- Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
 - Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
 - Que tengan un contenido imposible.
 - Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
 - Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.
 - Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico.

Sin embargo, este procedimiento se configura como **excepcional** y ninguno de los supuestos tasados encaja muy bien dentro de las vías de impugnación al hilo de la Sentencia 59/2017.

Como indica RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, “en mi opinión, el supuesto que analizamos tiene difícil encaje en las causas de nulidad de pleno derecho definidas por el art. 217 LGT, que habilitan la revisión de oficio y que son, además, de interpretación estricta, atendiendo a la nulidad por inconstitucionalidad de la norma

legal declarada por la STC 59/2017. Tal invalidez no tiene su origen en la lesión por la norma tributaria de un derecho fundamental, pues el principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 CE no goza tal rango y no es uno de los «derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional» ex art. 53.2 CE y 41.1 LOTC, de modo no podrá predicarse de las liquidaciones, por tal exclusiva razón, el vicio a que se refiere el aptdo. a) del art. 217 LGT»¹³.

Asimismo continúa reflexionando RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE que “un sector de la doctrina y de los Tribunales ha tratado de construir una suerte de causa de nulidad autónoma, en cuanto derivada directamente del pronunciamiento de inconstitucionalidad, y no han faltado intentos de encajar el supuesto en las causas previstas en las legras c) -actos que tengan un contenido imposible-, f) -actos expresos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición- y g) -cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal- del art. 217 LGT. Sin embargo, la interpretación tradicional de las citadas causas de nulidad descarta que pueda encajarse en ellas el supuesto examinado y, como se ha adelantado, no puede aceptarse la categoría autónoma de «nulidad por inconstitucionalidad de la norma de cobertura»¹⁴.

b) Iniciar un **procedimiento de responsabilidad patrimonial** frente al Estado legislador, regulado en los arts. 32 y ss. de la Ley, 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

El propio artículo 32 establece que: *“Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada”*.

¹³ RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, Alfonso: “Revisión de plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”. En *Revista de jurisprudencia*, núm. 1, 2018. Versión digital.

¹⁴ *Ibidem*.

En nuestra opinión, estos requisitos hacen prácticamente inviable que prospere la pretensión ya que se requiere:

- En primer lugar, una sentencia firme desestimatoria; por tanto, haber impugnado el acto de que se trate, agotado la vía administrativa y plantear recurso contencioso administrativo que sea admitido, tramitado y resuelto.
- Haber alegado, en el procedimiento la inconstitucionalidad posteriormente declarada por la sentencia del TC anteriormente analizada.
- Por último, existe solamente el plazo de un año para interponer la reclamación desde la fecha de publicación de la sentencia del TC.

Por tanto, en los supuestos de gestión del impuesto a través de autoliquidación es posible plantear frente el Ayuntamiento correspondiente la iniciación de un procedimiento de rectificación de autoliquidación de devolución de ingresos indebidos, en los casos de autoliquidaciones de plusvalías en los que no se hubieran producido incrementos de valor, por las cantidades pagadas en exceso siempre y cuando no hubieran transcurrido cuatro años desde la presentación de la autoliquidación¹⁵.

En el resto de supuestos nos podemos encontrar con que teniendo razón sobre el fondo, el contribuyente se encuentre sin un cauce procesal para reclamar las cuantías pagadas en exceso, por algo tan arbitrario y aleatorio como que la Ordenanza de un municipio previese como gestión del impuesto un sistema de liquidación u otro.

Ante esta tesitura de clara situación de desigualdad entre contribuyentes, por parte de algunos tribunales de instancia ante las dudas razonables a la hora de resolver están planteando cuestiones de inconstitucionalidad frente al TC, de cara a que resuelva estas situaciones que van en contra del principio constitucional de igualdad¹⁶.

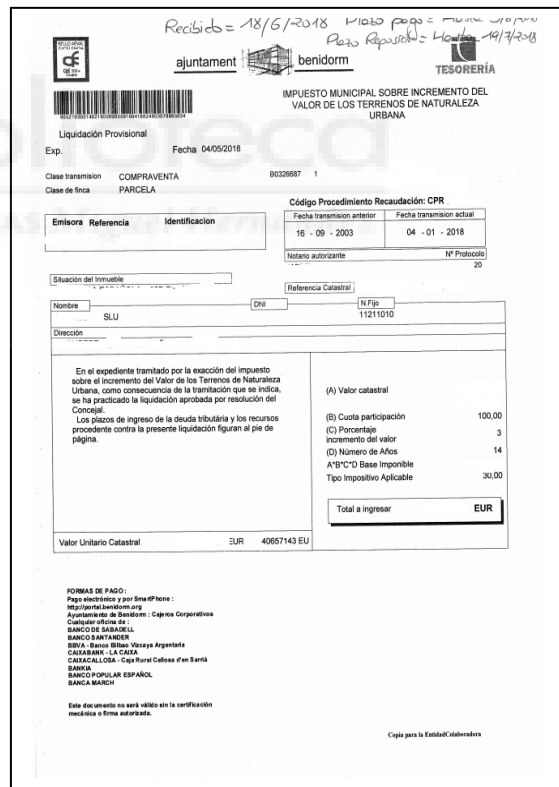
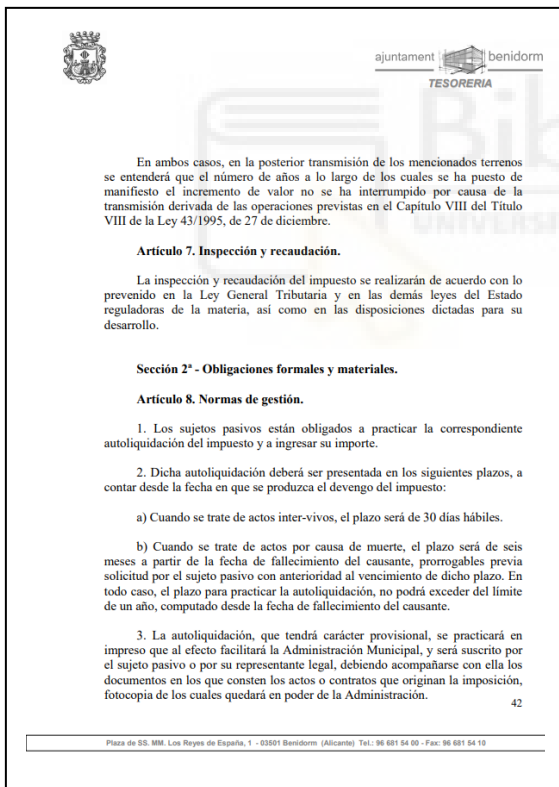
¹⁵ <https://www.consultingdms.com/plusvalia-municipal-reclamar-no-reclamar-he-aqui-la-cuestion/>

¹⁶ Fuente: Jornada de la AEDAF “Aplicación de los principios de igualdad y no confiscatoriedad en el ámbito de los tributos, con especial mención al IBI y al IIVTNU”. Ponente: LATORRE BELTRÁN, Javier. Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Alicante. Alicante a 9 de abril 2019.

A mayor abundamiento, en nuestra opinión dentro todo este sistema de liquidación desigualitario que presenta el actual régimen jurídico del IIVTNU, existen supuestos en los que los Ayuntamientos vía ordenanza han previsto un sistema de gestión tributaria (por ejemplo, el sistema de autoliquidación) y luego en la práctica el sistema de liquidación utilizado es el de declaración-liquidación.

Dentro de la propia provincia de Alicante tenemos varios ejemplos de este problema, por ejemplo, así sucede en el caso de los Ayuntamientos de Benidorm o Elche.

“Extractos 1 y 2. Extracto Ordenanza Fiscal IIVTNU Ayuntamiento de Benidorm y liquidación original remitida por el mismo Ayuntamiento, para la comprobación de la incongruencia. Fuente: BOP 23/12/2014 y documentación propia.”



Esta situación podría llegar a plantear situaciones de impugnaciones de liquidaciones válidas por haber sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, debido a que han sido liquidadas a través de un sistema de gestión tributaria no previsto en la ordenanza reguladora del impuesto

en cuestión. Frente a las mismas cabría plantear el procedimiento extraordinario de revisión de actos nulos de pleno derecho en el ámbito tributario regulado en el art. 217 de la LGT.

Ello viene a demostrar, una vez más y tal y como se verá de forma exhaustiva a lo largo de este trabajo, la gran cantidad de lagunas y problemática que presenta toda la regulación de este impuesto, tal y como está actualmente configurado.

A lo largo de este punto hemos repasado y analizado la situación generada con motivo en la sentencia 59/2017 del TC que han afectado a todo el ámbito del IIVTNU. A continuación, repasaremos las diferentes cuestiones problemáticas de mayor relevancia que han afectado al impuesto y que inciden sobre elementos esenciales para determinar la cuota tributaria.

3. Cuestiones problemáticas a la hora de aplicar el impuesto

Las cuestiones problemáticas de mayor relevancia que afectan al IIVTNU inciden sobre los siguientes aspectos:

- Determinación del valor catastral.
- Distinción entre suelo urbano y rústico.
- Fórmula de cálculo del impuesto.
- Nuevas cuestiones pendientes de resolución.

A lo largo de los siguientes puntos serán desarrolladas todas estas cuestiones.

3.1 La importancia del valor Catastral. Problemática

De las principales conclusiones que podemos obtener de la sentencia del TC parece ser que el hecho imponible debiera estar formado por el incremento del valor del terreno. Sin embargo, para el cálculo de la base imponible en ningún momento se toma en consideración el precio de adquisición ni el de transmisión, sino que se utiliza exclusivamente el valor catastral en el momento del devengo del impuesto. Por ello, el

elemento nuclear e imprescindible desde el que se parte a la hora de determinar la cuota del impuesto lo determina el valor catastral del suelo en el momento del devengo.

Así, el artículo 107 del TRLRHL señala que *“en las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del IBI”*, señalando el artículo 65 y siguientes de dicho texto normativo, respecto a la regulación del IBI, que *“la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.”*

De esta forma, tenemos una remisión en primer lugar a lo dispuesto en la normativa reguladora del IBI, y analizada ésta podemos encontrar una remisión a la normativa del Catastro Inmobiliario.

Resulta fundamental destacar que es imprescindible la existencia de un **valor catastral previamente determinado y debidamente notificado**, tal y como establece la obligación del artículo 29 del RD 1/2004, que aprueba el TRLCI que determina *“la preceptiva notificación del nuevo valor catastral sobre el que se ha calculado la liquidación de IIVTNU previamente a la notificación de ésta.”*

También señala el artículo 29 del TRLCI que los valores catastrales *“se notificarán individualmente a los titulares catastrales (...). La notificación se practicará por cualquier medio que permita tener constancia de su recepción, así como de la fecha, la identidad de quien la recibe y el contenido del acto notificado, incorporándose al expediente la acreditación de la notificación efectuada.”*

En caso de no determinación del valor catastral, resultaría de aplicación lo dispuesto en el art. 107.2.a) del TRLRHL cuando señala: *“a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...) Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor*

catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.”.

A mayor abundamiento, cabe tener en cuenta que dicho valor catastral debe ser determinado por la Gerencia del Catastro correspondiente, único órgano competente para ello, en virtud de lo establecido en el artículo 4 del TRLCI. Así, el citado precepto enumera, como competencia exclusiva del Estado, ejercida a través de las Gerencias Territoriales del Catastro: *“La formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario, así como la difusión de la información catastral, es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la Dirección General del Catastro (...)”.*

Por tanto, tal y como indica CALVO VÉRGEZ, la notificación del valor catastral **constituye un presupuesto inexcusable** de eficacia de las liquidaciones tributarias. Para que los nuevos valores tengan eficacia es necesario que **sean notificados individualmente** a los interesados en el año inmediatamente anterior a girarse la liquidación correspondiente, así como que el nuevo valor se encuentre determinado en el momento del devengo¹⁷.

Sobre este particular se han pronunciado el propio TS, al estimar en Sentencia de 12 de enero de 2008 que: *“para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél alcance su eficacia. No solo constituye una manifestación de las garantías que para el administrado derivan de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos sino que también tiene un fundamento constitucional en el ejercicio efectivo del derecho de defensa en de los propios intereses consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución, por cuanto que, como se señala en la sentencia, si el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se*

¹⁷ CALVO VÉRGEZ, Juan, “La notificación de valores catastrales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”. En *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 20, 2010, pág. 2974.

va a determinar la base imponible del IIVTNU, resulta evidente que dicho valor no puede quedar fijado sin conocimiento alguno por parte del sujeto pasivo, debiendo notificarse éste al mismo al objeto de que éste pueda formalizar, si así lo estima conveniente, la oportuna REA contra los valores fijados... ”¹⁸.

También la DGT, se ha pronunciado, entre otras, en **Consulta Vinculante nº 3434/13 de 26 de noviembre**¹⁹, al respecto de la necesidad de notificación del valor catastral cuando se producen modificaciones de la base imponible distintas a las actualizaciones de valor previstas en la LPGE, debiendo estas notificaciones incluir “*expresión concreta de los hechos y elementos que lo motiven*”. Asimismo, señala la DGT que una vez notificada la liquidación del IBI correspondiente al período impositivo del alta del bien inmueble en el Padrón catastral, las sucesivas liquidaciones correspondientes a los siguientes períodos impositivos no tienen que ser objeto de notificación individual, bastando la notificación colectiva mediante edictos y la remisión del recibo cobratorio al contribuyente¹⁹.

Esta exigencia inexcusable de la adecuada notificación del nuevo valor catastral es lógica puesto que implica poner en conocimiento del interesado las decisiones con relevancia catastral que configuran su valor sobre el que se basan los Ayuntamientos para liquidar, entre otros, el IIVTNU.

Al hilo de lo anteriormente expuesto, el artículo 65 del TRLRHL, dentro de la regulación del IBI prevé que: *"La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario"*.

La gestión del IBI se contempla en el art. 77 del citado Texto, que en lo que ahora interesa dispone: *"(...) 4. No será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los supuestos en que, de conformidad con los artículos 65 y siguientes de*

¹⁸ ECLI: ES:TS:2008:484. F.J. 4º.

¹⁹ https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3434-13.

esta ley, se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva. Una vez transcurrido el plazo de impugnación previsto en las citadas notificaciones sin que se hayan utilizado los recursos pertinentes, se entenderán consentidas y firmes las bases imponible y liquidable notificadas, sin que puedan ser objeto de nueva impugnación al procederse a la exacción anual del impuesto.”

Por tanto, una vez notificado y determinado el valor catastral la regla general establece que en la impugnación de una liquidación de IBI o IIVTNU no cabe discutir dicho valor que adquirió firmeza.

Sin embargo, ante esta regla general el TS, en sentencia 196/2019, de 19 de febrero, ha abierto la vía para impugnar el valor catastral con el recibo del IBI o plusvalía, permitiendo así y con carácter excepcional alterar esta regla.

En la propia sentencia se establece la distinción entre **gestión catastral** y **gestión tributaria**: *“el punto de conexión entre gestión catastral y gestión tributaria está en la determinación de la base imponible del impuesto que viene constituido por el valor catastral, corresponde, por tanto, al Catastro determinar si el terreno es de naturaleza urbana o rústica; dicho valor constituye el resultado de la gestión catastral y el punto de partida para la gestión tributaria, la gestión tributaria empieza, por tanto, donde termina la gestión catastral, como regla general, y a partir de la resolución que adopte el Catastro, el Ayuntamiento liquidará el terreno como rústico o urbano a los efectos del IBI”²⁰.*

Sin embargo, por parte del Tribunal se matiza que, pese a la determinación firme y definitiva del valor catastral en sede de gestión catastral, en determinadas circunstancias cabe discutir dicho valor.

En concreto, el tribunal viene a aclarar que la fijación del valor catastral que causa estado de no haber sido impugnado en su momento no puede permanecer inamovible

²⁰ ECLI: ES:TS:2019:579 F.J. 2º.

cuando **situaciones sobrevenidas**, tales como declaraciones judiciales y/o jurisprudenciales o cambios legislativos, que al tiempo de su determinación eran circunstancias desconocidas por inexistentes, y que, por ende, ni tan siquiera pudieron ser alegadas por los interesados, permiten que pueda discutirse su validez al impugnar la liquidación cuya base imponible venga determinada por dicho valor.

En el supuesto concreto de enjuiciamiento concluye el tribunal que *“es de observar que después de la asignación del valor catastral, no impugnado, se produce los citados pronunciamientos judiciales declarando la nulidad del planeamiento, y con ello la certidumbre de que el inmueble no puede calificarse a efectos catastrales como urbano, sino que los terrenos son rústicos como se recoge en la sentencia de primera instancia”*²¹.

Ante ello el tribunal concluye que ningún reparo cabe oponer que al impugnarse la liquidación de un impuesto por la incorrección de sus elementos esenciales, como la base imponible, pueda discutirse el valor catastral. Ningún obstáculo existe para el enjuiciamiento en plenitud jurisdiccional de la procedencia y legalidad del impuesto girado, correspondiendo al Juzgador valorar los efectos de una declaración administrativa firme que es contradicha por lo declarado en una sentencia firme.

Es decir, que el propio Tribunal viene a establecer que el valor catastral debe ser determinado en el ámbito de gestión catastral dentro de las competencias del Catastro Inmobiliario. Pese a ello, no existe objeción a que cuando existan **circunstancias objetivas sobrevenidas** permitan considerar que la calificación establecida para el suelo no es correcta o bien a que estando impugnada la valoración catastral todavía ésta no haya sido resuelta, a poder discutir el valor catastral como motivo de oposición a la hora impugnar liquidaciones por IBI o de IIVTNU. Admitir esta excepción salva las posibles quiebras entre el sistema de gestión catastral y el de gestión tributaria y flexibiliza que ya en sede de gestión tributaria y en su impugnación judicial se pueda examinar la

²¹ ECLI: ES:TS:2019:579 F.J. 5º.

conformidad jurídica del valor catastral, en su consideración de base imponible del gravamen²².

Conforme a lo expuesto en la sentencia se concluye: *“procede interpretar los arts. 65 y 77.1 y 5 del RDL 2/2004 y art. 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, en el sentido de que los mismos no se oponen ni obstan a que recurriéndose liquidaciones por IBI y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas análogas o similares a las descritas anteriormente, el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa.”*

3.1.1. Del método de actualización. Ponencias de valores

El sistema vigente de determinación de los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos de un municipio está basado en la realización de un procedimiento de valoración colectiva que tiene su origen en la aprobación de una ponencia de valores total.

Como establece el catedrático VARONA ALABERN, el valor catastral con carácter general se obtiene tras un procedimiento masivo de valoración, encaminado a la determinación del valor de un elevado número de inmuebles. A pesar de que toma como referencia el valor de mercado, se suele fijar por debajo de este último valor (a la cuantía que arrojan las ponencias se aplica a los inmuebles urbanos un coeficiente reductor RM del 0,5)²³.

El propio artículo 28 del TRLCI establece que sólo podrá iniciarse un nuevo procedimiento de valorización colectiva una vez transcurridos, al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva y se realizará, en todo caso, a partir de los 10 años desde dicha fecha.

²² VARONA ALABERN, Juan Enrique: “Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 de febrero de 2019”. Versión digital.

²³ VARONA ALABERN, Juan Enrique: *El valor catastral: su gestión e impugnación*, 4ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2011, pág. 131.

A pesar de ello, la realidad es totalmente distinta ya que la mayoría de los municipios tienen ponencias con más de 5 años y muchos de ellos con más de 10 años, arrojando como resultado que la mayoría de las ponencias de valores actualmente vigentes son totalmente obsoletas.

Ante esta situación durante los años más duros de la crisis económica se creó una situación de disparidad, en la que encontrábamos municipios cuyas ponencias de valores elaboradas en los años de la cresta del boom inmobiliario han dado lugar a valores catastrales que ahora pueden encontrarse incluso por encima de los actuales valores de mercado, y de otro lado aquellos municipios con ponencias de valores más antiguas presentaban valores catastrales muy alejados de los valores de mercado.

En palabras del propio VARONA ALABERN, “piénsese en la burla que supone al principio de capacidad económica el que las bases imponibles puedan ser distintas en los diversos Ayuntamientos sólo porque unos Municipios hayan aplicado unos coeficientes diferentes que no responden a indicios de riqueza. La base imponible que debe medir y cuantificar adecuadamente el hecho imponible, será distinta en unos Ayuntamientos y en otros por motivos ajenos al principio de capacidad económica, y sin que medie una razón extrafiscal que los justifique”²⁴.

En este contexto parecería lógico que se incentivara la elaboración de nuevas ponencias, pero en su lugar se han aprobado una serie de medidas que habilitan a los Ayuntamientos a actualizar valores sin tener que realizar nuevas ponencias, a través de las órdenes que anualmente son publicadas en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo apartado 2 del artículo 32 del TRLCI, aprobado por RDL 1/2004, de 5 de marzo, en la redacción dada por el apartado dos del artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

²⁴ *Ibidem*, pág. 131-132.

El citado artículo dispone que las LPGE podrán actualizar los valores catastrales de los inmuebles urbanos de un mismo municipio por aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores del municipio. Para atender la solicitud de los Ayuntamientos para la aplicación de dichos coeficientes para el año 2014 era necesario que cumpliesen los siguientes requisitos:

- a) *Que hubieran transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.*

- b) *Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio*²⁵.

En consecuencia, en nuestra opinión estas rigideces a la hora de actualizar los valores catastrales determinan un sistema ineficaz y desigualitario entre municipios, que produce efectos traslativos en el seno del IIVTNU al partir de esos valores para determinar la cuota tributaria.

Las notas características de ese sistema son las siguientes:

- **Automático:** ya que se publican órdenes anuales con coeficientes aplicables de actualización en función del año de aprobación de la ponencia de valores, y éstos son aplicados por igual a los municipios de toda España.

El sistema de determinación de los valores catastrales permite que se actualice anualmente el valor catastral por los incrementos en los valores de

²⁵ ABERTURAS RAMOS, Antonio, GARCÍA-VAQUERO SORIANO, M^o Isabel y NIETO EMBID, Arancha: “La actualización de valores catastrales mediante la aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de las ponencias de valores”. En *Revista CT Catastro*, agosto 2014, págs. 17 y ss.

mercado y en la consiguiente repercusión de suelo, pero no reconoce la depreciación por antigüedad que anualmente experimenta un inmueble.

- **Potestativo:** este sistema de actualización resulta potestativo, ya que es a discreción del municipio en cuestión, el que puede solicitar la actualización de los valores catastrales o no.
- **Disparidad, desequilibrio y falta de coherencia:** la determinación de los valores catastrales en dos municipios colindantes puede resultar totalmente distinta en función de las fechas de aprobación de las respectivas ponencias de valores. Además, el sistema de actualización lejos de acercar el valor al mercado crea disparidades y situaciones de absoluta falta de coherencia.
- **Alejados de la realidad:** al final los valores catastrales son un mero índice que resulta muy alejado de los valores de mercado, que como sabemos van oscilando de forma continua.

Si bien, tal y como se ha comentado anteriormente, en las ponencias de valores se aplica un coeficiente reductor de 0,5 que hace que el valor catastral de origen siempre se sitúe por debajo del de mercado, sería conveniente que esa diferencia se fuera reduciendo con el paso del tiempo y no ampliándose, como sucede en muchos casos.

La propia transformación y ampliación de los municipios hacen que las zonas de valor y los propios valores de las ponencias queden obsoletos, lo que está claro es que el paso del tiempo implica la existencia de una diferencia significativa en la depreciación física de los inmuebles que influye en el valor de los mismos y por lo tanto debería contemplarse, y no se contempla salvo que se renueve la ponencia de valores.

En nuestra opinión, resulta obvio que con la aprobación del sistema de actualización de valores catastrales actual se podría desmotivar la elaboración de nuevas ponencias y ello va a originar un mayor desequilibrio y, en contra de lo que se pretende,

un mayor alejamiento entre los valores catastrales y la realidad del mercado inmobiliario y en consecuencia una menor justicia fiscal.

3.2. Suelo urbano vs. Suelo rústico

De la propia configuración del impuesto es claro que sólo van a ser objeto de gravamen los incrementos de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de urbanos a efectos del IBI.

A pesar de que puede parecer relativamente clara la distinción entre los terrenos urbanos y rústicos, la práctica hace que en algunos supuestos no resulte nada sencillo determinar ante qué tipo de terreno nos encontramos.

Hablamos de los denominados suelos urbanizables, es decir, aquellos que físicamente son rústicos y por tanto carentes de toda la infraestructura inherente y propia del suelo urbano, pero que a efectos urbanísticos se han iniciado o prevén iniciarse la tramitación que lo convierta en el futuro en suelo urbano susceptible de edificación.

La normativa vigente no ha logrado determinar con claridad y sencillez lo que debe entenderse como terreno urbano, sino que por el contrario, sigue un complejo y farragoso sistema de remisiones legales²⁶.

Para encontrar respuestas y dado que este impuesto, como ya hemos visto anteriormente hay una remisión en bloque a la normativa del IBI y por ende a la normativa del Catastro Inmobiliario, hemos de partir de lo que dispone el artículo 7.2 del TRLCI, al configurar como **suelo de naturaleza urbana** aquellos *“que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan*

²⁶ VARGAS JIMÉNEZ, María Reyes: *La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas*, ob. cit., págs. 292 y ss.

establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.”

Este precepto ha de ser relacionado con el artículo 7.4 del vigente TRLS que señala que: *“las actuaciones de urbanización se entienden iniciadas en el momento en que una vez aprobados y eficaces todos los instrumentos de ordenación y ejecución que requiera la legislación sobre ordenación territorial y urbanística para legitimar las obras de urbanización empiecen la **ejecución material de estas**”*.

Para el TRLS, para que el suelo se pueda calificar como urbano, se requiere de la aprobación y eficacia de la norma urbanística correspondiente, que obviamente supone la aprobación definitiva; con anterioridad a ello no se adquieren facultades urbanísticas por el propietario del suelo. Antes de la aprobación definitiva no se han adquirido facultades que puedan ejercitarse, por lo que antes de la misma siguen los terrenos siendo rústicos, y su transmisión no está sujeta al impuesto²⁷.

En el artículo 36 del TRLS, al regularse la valoración del suelo rural se dispone que *“1. Cuando el suelo sea rural a los efectos de esta ley y de conformidad con lo dispuesto en la Disposición adicional séptima:*

a) Los terrenos se tasarán mediante la capitalización de la renta anual real o potencial, la que sea superior, de la explotación según su estado en el momento al que deba entenderse referida la valoración. (...)

b) Las edificaciones, construcciones e instalaciones, cuando deban valorarse con independencia del suelo, se tasarán por el método de coste de reposición según su estado y antigüedad en el momento al que deba entenderse referida la valoración.

c) Las plantaciones y los sembrados preexistentes, así como las indemnizaciones por razón de arrendamientos rústicos u otros derechos, se tasarán con arreglo a los criterios de las Leyes de Expropiación Forzosa y de Arrendamientos Rústicos.

²⁷ DEL AMO GALÁN, Óscar: “Cambio en la clasificación catastral del suelo urbanizable como suelo de naturaleza urbana. Necesidad de un planteamiento de desarrollo que contenga su ordenación detallada”. En *Revista de Opinión*, núm. 9, 2015. Versión digital.

2. *En ninguno de los casos previstos en el apartado anterior podrán considerarse expectativas derivadas de la asignación de edificabilidades y usos por la ordenación territorial o urbanística que no hayan sido plenamente realizadas”.*

En nuestra opinión, lo anterior lleva a concluir que sólo cuando las expectativas están plenamente realizadas, es decir, completa por la aprobación definitiva del instrumento correspondiente y la conclusión de la urbanización que hace pasar el suelo a la situación de urbanizado, podrá valorarse dicha expectativa. Y entonces sí tiene sentido que la transmisión del terreno esté sujeta al IIVTNU, antes no, pues sería gravar expectativas que la Ley prohíbe valorar.

La Sentencia del TS de 30 de mayo de 2014 dictada en casación en interés de ley concluye a favor del no devengo del IIVTNU en aquellos casos en que los terrenos que a pesar de su consideración como urbanos no se han desarrollado. Este pronunciamiento estima que considerar que todo suelo urbanizable sectorizado tenga la consideración catastral de suelo urbano supone desconocer la distinción ente los suelos sectorizados, con ordenación detallada y suelos sectorizados que necesiten un desarrollo posterior para su ordenación detallada, y, concluye que solo pueden considerarse urbanos a efectos catastrales los inmuebles considerados en el Plan General como *“urbanizables cuando el desarrollo de su actividad de ejecución no dependa de la aprobación de instrumentos urbanísticos ni tengan por finalidad su ordenación detallada. “A efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado, así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá la consideración de rústico”*²⁸.

Por su parte, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de Badajoz traslada este razonamiento del TS en relación con el IBI al IIVTNU, y estima que no pueden considerarse como suelo urbano y por tanto están exentas del abono de IIVTNU: *“hay que concluir que como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, dictada en casación en interés de ley, no cabe sostener que todo suelo urbanizable*

²⁸ ECLI:TS:2014:2159 F.J. 6º.

tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado. Los inmuebles propiedad de los demandantes ni están urbanizados ni cuentan, ni han contado con los servicios mínimos (acceso rodado por vía urbana municipal, abastecimiento de agua, suministro de energía eléctrica y evacuación de aguas residuales). En definitiva, nos encontramos con una evidente discordancia entre lo que se refleja en catastro y lo que constituye la realidad. Por tanto, no puede en modo alguno considerarse como urbana a efectos del impuesto de plusvalía, con independencia de lo que conste en el catastro, lo que nos lleva a considerar nulas las liquidaciones practicadas, por el Organismo Autónomo de Recaudación, procediendo en consecuencia a la estimación de la demanda’’²⁹.

Dicho esto, el problema lo constituyen los supuestos en los que en el momento de su adquisición el **terreno** era **rústico**, pasando con posterioridad a suelo urbano, calificación que tiene en el momento de su transmisión.

En estos concretos supuestos, para determinar si existe incremento o no del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en el momento de su transmisión, **habrá que acudir al valor de dicho suelo en el instante en que se modificó su calificación a urbano**. Valor que podrá calcularse acudiendo, para ello, a una prueba pericial que así lo establezca o bien, si ha sido objeto de actuación urbanística, al valor dado como consecuencia de la misma, para a partir de ahí, establecer -con dicho valor de referencia y acudiendo al valor de transmisión- si existe incremento o no de valor que justifique el pago del impuesto³⁰.

Ello conlleva que, en el caso de terrenos originariamente rústicos, no puede gravarse el total incremento del valor que haya podido experimentar el terreno durante la totalidad del periodo impositivo, ya que debería ser excluido el incremento de valor que

²⁹ ECLI:JCA:2015:556 F.J. 5º.

³⁰ Conclusiones obtenidas de la asistencia a la Jornada de la AEDAF “Aplicación de los principios de igualdad y no confiscatoriedad en el ámbito de los tributos, con especial mención al IBI y al IIVTNU”. Ponente: LATORRE BELTRÁN, Javier. Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 Alicante. Alicante a 9 de abril de 2019.

podiera corresponder a ese tiempo durante el cual tenía el carácter de **rústico** y por tanto no estuvo sujeto al impuesto.

En conclusión, el incremento de valor de unos terrenos transmitidos comienza a producirse desde el momento que aquellos hubieran adquirido la condición de suelo urbano, fecha a la que ha de referirse el valor inicial a efectos del cómputo del periodo de imposición durante el cual se produce el aumento de valor que determina la base imponible de este impuesto.

En la práctica del funcionamiento del impuesto, el Ayuntamiento o el organismo encargado de efectuar la liquidación lo único que analiza es la calificación a efectos del IBI en el momento de devengo del impuesto y si ésta es la de urbano, parte de la fecha de adquisición que aparece en escritura para de esta forma aplicar de forma totalmente automática la fórmula que determine la cuota a pagar en concepto de impuesto.

3.3 Incorrecta determinación de la base imponible (fórmula de cálculo)

Otro de los puntos en discusión de los elementos esenciales del IIVTNU ha sido la fórmula de cálculo de la plusvalía establecida legalmente. En el seno de diversas impugnaciones frente a liquidaciones de IIVTNU, se utilizó como argumento que las mismas habían sido calculadas atendiendo a una **fórmula errónea** que pone de relieve, todavía más si cabe, la presunción que los Ayuntamientos vienen realizando sobre la existencia *per se* de la plusvalía municipal y su cálculo cuasi automático, que no responde en absoluto a la naturaleza del tributo.

A fin de centrar la cuestión, y como se explica con más detalle a continuación, **la base imponible del impuesto viene determinada por la revalorización del bien durante el período de tenencia**. Sin embargo, a través del cálculo efectuado según la fórmula prevista legalmente, no se determina la revalorización real del inmueble, sino la revalorización del terreno desde el momento del devengo en adelante.

Por este motivo, es necesario clarificar, en primer lugar, cómo se configura la base imponible del IIVTNU, para a continuación comprender cómo se calcula, y proponer un

método de cálculo que en nuestra opinión sí determine la revalorización real del bien durante el período de tenencia.

1. ¿Cómo se configura la base imponible del IIVTNU?

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, la base imponible del IIVTNU, “*está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años*”.

Resulta claro y evidente que del citado precepto se deduce que **la base imponible es la revalorización del bien durante el período de tenencia.**

Para su determinación, continúa diciendo el artículo 107 que: “*habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.*”

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

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

4. *Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:*

- a. *Período de uno hasta cinco años: 3,7.*
- b. *Período de hasta 10 años: 3,5.*
- c. *Período de hasta 15 años: 3,2.*
- d. *Período de hasta 20 años: 3.”*

Por tanto, en nuestra opinión la base imponible debería ser el resultado de aplicar la siguiente fórmula, idéntica a la hora de determinar las Ganancias Patrimoniales a tributar en el IRPF:

$$\text{Base Imponible} = \text{Revalorización} = \text{Valor Actual} - \text{Valor Inicial}$$

Según el artículo 107 del TRLRHL, para calcular la base imponible (revalorización) partimos del valor actual (valor catastral) y aplicamos los porcentajes anuales aprobados por el Ayuntamiento, a fin de determinar el valor inicial.

Por tanto, el objeto del cálculo debiera ser obtener un valor inicial, cuya diferencia con el valor actual sea la revalorización. O, dicho de otro modo, obtener el porcentaje de revalorización a partir del período de tenencia, que descontado del valor actual, nos daría el valor inicial. De este modo, podremos obtener la revalorización del inmueble aplicando los porcentajes establecidos por el Ayuntamiento.

Este razonamiento va en consonancia con la propia jurisprudencia del TC desarrollada recientemente, ya que de la interpretación de la misma se excluyen de gravamen por resultar inconstitucionales los supuestos de inexistencia de incrementos de valor, y tal y como ha establecido en propio TS la forma de acreditar la inexistencia de incremento de valor es a través de la comparativa entre valor de adquisición y valor de transmisión reflejados en escritura.

Sin embargo, de la configuración actual del impuesto el cálculo efectuado por el Ayuntamiento no determina la revalorización, ya que es imposible calcularla aplicando los porcentajes al valor catastral actual, lo que equivaldría a calcular no el incremento de valor del terreno durante el periodo de tenencia del inmueble, es decir, a pasado, sino desde el momento del devengo en adelante.

Asumir que, para el cálculo de dicho impuesto sólo debe tenerse en cuenta el valor catastral actual en el momento del devengo al que se aplican unos determinados porcentajes en función del número de años de tenencia, sin tener en cuenta ningún otro factor, sería tanto como reconocer el **carácter cuasi automático** en la determinación de

la valoración catastral de los inmuebles. Más si cabe, cuando uno de los elementos que interviene en el cálculo de la base imponible del IIVTNU es el número de años de tenencia del inmueble.

En síntesis, el hecho de que la ley no aluda expresamente a la diferencia entre valor inicial y final no puede ser obstáculo para que el cálculo de la plusvalía se efectúe atendiendo a unos criterios mínimos de racionalidad y lógica matemática. Esto es, utilizando una fórmula que realmente grave el incremento que ha sufrido el inmueble mientras su propiedad ha pertenecido al ahora sujeto pasivo del impuesto, y no el incremento futuro.

2. ¿Cómo se calcula el IIVTNU?

En nuestra opinión, el cálculo aplicado en la determinación de la base imponible no debería apartarse de la finalidad del hecho imponible y limitarse a aplicar un determinado porcentaje sobre el valor catastral actual sin más. Lo correcto, sería retrotraernos en el tiempo para valorar el incremento experimentado hasta la fecha del devengo, y no al contrario, calculando el incremento futuro de valor.

Lo contrario sería tanto como negar la relación necesaria que existe entre la plusvalía y el valor inicial del inmueble que debe tomarse como referencia para calcular aquélla.

Este valor inicial sólo puede calcularse del siguiente modo:

$$\text{Valor Inicial} = \frac{\text{Valor Actual}}{1 + (\% \text{ anual} * n^{\circ} \text{ años})}$$

De este modo, la Base Imponible del IIVTNU se debe calcular con la siguiente fórmula:

$$BI = \text{Valor Actual} - \frac{\text{Valor Actual}}{1 + (\% \text{ anual} * n^{\circ} \text{ años})}$$

Para comprobar numéricamente el resultado de aplicar una u otra fórmula, en el siguiente cuadro se puede observar claramente las diferencias en un supuesto con datos escogidos de forma aleatoria:

“Cuadro 2. Comparativa de la cuota a pagar aplicando el sistema actual y el sistema alternativo propuesto. Fuente: elaboración propia.”

		CUOTA A PAGAR ACTUAL FORMULA CÁLCULO	CUOTA A PAGAR NUEVA FÓRMULA CÁLCULO	% DIF.
<i>Fecha adquisición</i>	01/06/1999	4.200 €	2.625 €	-37,50%
<i>Fecha transmisión</i>	01/06/2019			
<i>Periodo de tenencia</i>	20 años			
<i>Porcentaje Incremento</i>	3% anual			
<i>Tipo impositivo</i>	28%			
<i>Valor catastral suelo 2019</i>	25.000,00			

Es decir, resulta una diferencia de cuota a pagar un 37,5% inferior en caso de aplicar la fórmula antes planteada.

Este criterio ha sido reconocido, entre otros, por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Cuenca en su sentencia 366/2010 de 21 de septiembre, ratificado por la Sentencia de 17 de abril de 2012 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla la Mancha. Señala en su **Fundamento Jurídico 4º**: “*Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actora, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x nº de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, (...) a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula*

del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada”³¹.

En el ámbito doctrinal, esta tesis tiene también acogida. Así, por ejemplo, ésta es la tesis expuesta por SIMÓN ACOSTA: “Hasta ahora los ayuntamientos aplican esta norma de la forma más sencilla posible: multiplican el valor catastral por el porcentaje anual y por el número de años transcurridos desde la adquisición del terreno. La sentencia citada viene a establecer, cargada de razón, que esta no es la plusvalía gravable. Ocurre, sin embargo, que la lectura de la sentencia del TSJ aporta poca luz porque se limita a confirmar la sentencia sin reproducir sus argumentos. ¿Por qué -nos preguntamos- están los ayuntamientos cobrando más de lo debido cuando aplican la norma legal del modo antes indicado? La razón es incuestionable: porque el resultado de multiplicar el valor catastral por el porcentaje de incremento y por el número de años transcurridos no es la plusvalía que ha experimentado el terreno en los años precedentes desde el momento de la compra sino la que presumiblemente se podrá producir en los años venideros con un porcentaje teórico de incremento anual de valor igual al que ha establecido el ayuntamiento”³².

El método de cálculo propuesto sin duda está más acorde con el objeto de gravamen del impuesto (la revalorización del suelo) no siendo acorde con el mismo el cálculo previsto legalmente. De otro modo, estaríamos actuando al margen de la realidad económica, lo que supondría subordinar los **principios de justicia y capacidad económica**, a la comodidad administrativa en la gestión del impuesto.

Pese a lo lógico y coherente del planteamiento, recientemente el TS en Sentencia de 27 de marzo de 2019 concluye que el importe de la base imponible del IIVTNU ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el

³¹ ECLI: ES:TSJCLM:2012:1189 F.J. 4º.

³² SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalías de Terrenos”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 860, 2013, págs. 3 y ss.

número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda, ya que, pese a que la fórmula propuesta podría ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente³³.

Es decir, que el mismo tribunal reconoce la validez de la fórmula planteada, pero atendiendo al principio de legalidad considera como únicamente válido para calcular el importe de la base imponible aplicar la fórmula prevista legalmente sin entrar a discutir si la misma es ilógica por gravar incrementos de valor respecto a periodos futuros y no pasados.

3.4 Nueva cuestión de inconstitucionalidad. Principio de no confiscatoriedad

A lo largo de este trabajo ha quedado suficientemente claro que la sentencia 59/2017 del TC tiene un alcance parcial en la medida en que declara inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2 del TRLRHL solamente en aquellos supuestos en que se somete a tributación situaciones inexpressivas de incrementos de valor.

¿Pero qué sucede cuando en la transmisión o constitución de un derecho real de un inmueble la ganancia real obtenida es inferior a la ganancia presunta que fija el Ayuntamiento atendiendo a la antigüedad y al valor catastral del suelo?

En puridad, en ese caso estaríamos en un supuesto de plena constitucionalidad y entrarían en funcionamiento las reglas de cálculo para determinación de la base imponible del impuesto tal y como han sido analizadas anteriormente.

Sin embargo, aquí hay que recordar que el automatismo y mecanicismo de este sistema hace que se acuda a los valores catastrales del suelo para determinar así la base imponible, sucediendo en muchos supuestos que la base imponible del impuesto es muy superior a la ganancia realmente obtenida en la transacción.

³³ ECLI: ES:TS:2019:1084 F.J. 2º.

Ante tal tesitura, el Juzgado Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid ha planteado una nueva cuestión de inconstitucionalidad en la que solicita la nulidad de una liquidación practicada por ser superior al importe de la cuota del impuesto al beneficio obtenido por la venta, ausencia de capacidad económica real del contribuyente y, subsidiariamente, solicita que se aplique proporcionalmente el beneficio real obtenido por la venta de la vivienda a la cuota del impuesto y, en su caso, se proceda a la actualización según inflación³⁴.

En caso de prosperar este planteamiento, supondría un nuevo revés al impuesto que podría llegar a abrir nuevamente la puerta a múltiples reclamaciones de plusvalías ya satisfechas, pero dentro del periodo de prescripción. Estas reclamaciones tendrían la misma problemática ya analizada a lo largo de este trabajo, dependiendo del sistema de exacción aplicable según el sistema previsto por cada Ayuntamiento.

4. Situación actual

A lo largo de todo este trabajo se ha podido observar la problemática que afecta a varios elementos esenciales del IIVTNU, y que hacen más que necesaria una reforma integral de este impuesto.

En palabras del Doctor BARRIO GALLARDO: “un sistema tributario adecuado debe procurar la búsqueda de la riqueza allí donde se encuentra en vez de intentar articular otra ficticia o irreal donde no existe. Su construcción no puede ser una responsabilidad con la que deba pechar el individuo aislado ni una competencia que haya de recaer sobre el propio contribuyente. Atañe en exclusiva al Gobierno y a la Administración, quienes en teoría sirven objetivamente al interés general, arbitrar los mecanismos precisos para evitar resultados contrarios a la justicia tributaria y al principio de capacidad económica. Estos principios, casi una exigencia de sentido común, se perciben como razonables en la mente de cualquier ciudadano honrado que confíe en que el sistema impositivo es uno de los escasos medios redistributivos de la riqueza y que resulta necesario para financiar políticas asistenciales. Hasta la fecha, sin embargo, el legislador y las administraciones

³⁴ ECLI: ES:JCA:2019:4A F.J. 1º.

han supeditado la búsqueda de la riqueza gravable a otros intereses generando diferencias de trato difícilmente justificables”³⁵.

4.1 Proposición de Ley para la reforma del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

Durante los puntos anteriores de este trabajo ha sido analizada la diferente evolución que el IIVTNU ha tenido a lo largo de los últimos años, partiendo de la sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Dicha sentencia deja cuestiones abiertas, encomendando al legislador estatal de forma expresa que efectúe, a la mayor brevedad posible, una reforma del TRLRHL acorde con las conclusiones a las que se llega en la propia sentencia y evitando así interpretaciones alternativas y criterios varios.

La realidad es que a día de hoy, a mediados del año 2019, la necesaria reforma del TRLRHL, no se ha llegado a producir, habiendo tenido el propio TS que aclarar las cuestiones abiertas pendientes de resolver.

Si bien, es cierto que en marzo del año 2018 el Boletín del Congreso de los Diputados publicó la proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL y otras normas tributarias. De esta forma, se pretende adaptar la regulación del citado impuesto, introduciendo un supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor³⁶.

Las notas características de esta propuesta de reforma son las siguientes:

- a) Se regula un nuevo supuesto de no sujeción al tributo cuando se acredite la inexistencia de incremento de valor en la transmisión**

³⁵ BARRIO GALLARDO, Arturo: “El cálculo de la plusvalía a debate tras su declaración de inconstitucionalidad parcial.” En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018. Versión digital.

³⁶ <https://www.fiscal-impuestos.com/publicada-proposicion-ley-modificacion-plusvalia-iiivtntnu-trlhl.html>

A este respecto, se añade un apartado 5 al artículo 104, estableciendo lo siguiente: *"No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno.*

A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor. Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble..."³⁷.

Este nuevo apartado del artículo 104 tendría efectos desde el 15 de junio de 2017, aplicándose desde esa fecha la no sujeción para todos aquellos casos en que no se produzca incremento de valor. Es decir, desde la fecha de publicación de la sentencia 59/2017 del TC.

b) Se introduce una modificación relativa a la determinación de la base imponible

Actualmente, en virtud de la redacción que presenta el artículo 107 del TRLH, la base imponible se calcula aplicando, al valor del terreno en el momento del devengo, un porcentaje anual que se establece en función del período en que se genera el incremento multiplicado por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento, diferenciando cuatro categorías:

1. Período de uno hasta cinco años.
2. Período de hasta diez años.
3. Período de hasta quince años.
4. Período de hasta 20 años.

Con la nueva redacción propuesta, la base imponible se calculará aplicando al valor del terreno un coeficiente que variará en función del número de años de generación del incremento de valor, hasta un máximo de 20, sin establecer agrupaciones de períodos.

³⁷ Artículo Único. Primero. De la Proposición de ley por la que se modifica el TRLRHL y otras normas tributarias.

“Cuadro 3. Coeficientes de incremento aplicables según proposición de ley de reforma del TRLRHL publicado en el Boletín del Congreso de los Diputados. Fuente: Proposición de Ley.”

Periodo de generación	Coefficiente
<i>Inferior a 1 año</i>	0,09
<i>1 año</i>	0,11
<i>2 años</i>	0,11
<i>3 años</i>	0,11
<i>4 años</i>	0,1
<i>5 años</i>	0,09
<i>6 años</i>	0,08
<i>7 años</i>	0,07
<i>8 años</i>	0,06
<i>9 años</i>	0,06
<i>10 años</i>	0,06
<i>11 años</i>	0,08
<i>12 años</i>	0,09
<i>13 años</i>	0,16
<i>14 años</i>	0,23
<i>15 años</i>	0,3
<i>16 años</i>	0,38
<i>17 años</i>	0,44
<i>18 años</i>	0,5
<i>19 años</i>	0,55
<i>Igual o superior a 20 años</i>	0,6

Así, en el supuesto de ausencia de incremento de valor, el periodo de cómputo de años para el cálculo de la plusvalía que se devengue con posterioridad al supuesto de no sujeción, tendrá en cuenta la fecha de la anterior transmisión que hubiera producido el devengo del tributo.

- c) **Se someten a gravamen las plusvalías generadas en periodos inferiores a 1 año** (con anterioridad, no estaban gravadas), computándose el número de meses completos, sin tener en cuenta las fracciones de mes.
- d) Se revisan los coeficientes multiplicadores en función del número de años completos (con un máximo de 20), permitiendo la actualización anual de los mismos en las LPGE.

En nuestra opinión, esta reforma del TRLRHL, viene a suponer un parche incompleto respecto a la regulación de un impuesto envuelto en gran problemática, tal y como ha sido acreditado a lo largo de este trabajo.

Prueba de ello, es que si analizamos las propuestas de enmienda que han planteado el resto de grupos políticos a esta proposición de Ley, observamos que trata nuevamente de parchear problemas en la configuración y aplicación de este impuesto, que ya han sido analizados anteriormente. Así por ejemplo se proponen las siguientes enmiendas:

- **Cumplimiento del principio de no confiscatoriedad.** Se propone incorporar un nuevo punto 5 al artículo 107 del TRLRHL, que establezca *“En caso de comprobarse la existencia del incremento de valor, pero este incremento sea inferior al incremento determinado por el método de cálculo de la base imponible, se tomará como base imponible definitiva el incremento efectivamente comprobado por la administración”*³⁸.
- **Problemas respecto a la retroactividad de la reforma.** A efectos de dotar de solución a las liquidaciones previas a la sentencia del TS se propone una disposición transitoria que establezca que: *“1. Los ayuntamientos deberán cumplir con la sentencia del TC núm. 59/2017 con carácter retroactivo para todas las liquidaciones exigidas sin la existencia del incremento real de valor, siempre que el contribuyente pueda demostrar documentalmente esta situación en base al apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL. 2. Esta retroactividad afectará a las liquidaciones que aún no tuviesen carácter firme, a las autoliquidaciones pagadas en el periodo de los 4 años anteriores y a las que hayan resultado firmes y consentidas, siendo estas últimas objeto de un procedimiento especial de revisión a demanda del contribuyente»*³⁸.

³⁸ Enmienda del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana de Catalunya a la Proposición de ley por la que se modifica el TRLRHL, aprobado por el RDL 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

5. Conclusiones. Propuesta de nuevo sistema de liquidación del impuesto

Tras este análisis pormenorizado de la evolución del impuesto reciente y de los principales motivos de impugnación, podemos observar que la voluntad de la jurisprudencia tanto constitucional como ordinaria es que se graven aquellos supuestos de devengo en los que se haya generado una ganancia patrimonial sustancial, es decir, sin efectos confiscatorios.

De la actual configuración del impuesto y de las propuestas que actualmente existen en trámite parlamentario para reformar el impuesto no suponen ningún tipo de avance y al final se siguen caracterizando por:

- 1) Tener un sistema de cálculo automático.
- 2) No atiende a la ganancia realmente producida en la transmisión.
- 3) Una vez acreditada la existencia de ganancia, a mayor periodo de tenencia mayor coeficiente de incremento de valor aplicable y mayor cuota a pagar.
- 4) Parte de un valor muchas veces alejado del de mercado como es el valor catastral.
- 5) La fórmula aplicada parte del valor del suelo en la fecha de devengo, y por tanto aplica los coeficientes de incremento sobre ese valor a futuro.
- 6) Aunque las situaciones con inexistencia de incremento de valor han sido declaradas nulas, se someten a gravamen situaciones con ganancias de escasa índole en las que la base imponible del IIVTNU es mayor que la ganancia producida.

Estas singularidades hacen que el impuesto entre en contradicción en multitud de ocasiones con el principio de capacidad económica, ya que si bien con la reforma pretendida y las sentencias del TC se ha querido exonerar de tributación situaciones en las que se producen pérdidas y no ganancias, una vez que se produce la ganancia entramos en la aplicación de unos **parámetros de carácter automático** que parten de la falsa presunción de que a mayor periodo de tenencia de un bien inmueble mayor porcentaje de incremento a aplicar sobre la base imponible del impuesto y por tanto mayor cuota a pagar en concepto de IIVTNU.

Por ello, existen partidos políticos que plantean en sus programas la eliminación de este impuesto por todos estos motivos analizados y porque realmente grava dos veces una misma ganancia derivada de una operación, puesto que la misma habrá de tributar en el seno del IRPF.

Sin embargo, al menos de forma conceptual y teórica, el impuesto como tal tiene su fundamentación y motivación en el hecho de que el incremento de valor que se produce en un suelo urbano ha de revertir de alguna manera en las arcas del Ayuntamiento, que al fin y a la postre será el que deberá dotar de mayores servicios e infraestructuras, mejora y arreglo de vías públicas que suponen un mayor gasto para el municipio³⁹.

Por ello, en nuestra opinión el problema no está en su justificación o motivación sino en su actual configuración, que por diversos motivos no es la más acertada ni acorde con los principios constitucionales rectores del sistema tributario, ni ha demostrado ser eficiente y coherente en su funcionamiento práctico.

Desde el conocimiento de la práctica y funcionamiento del impuesto, se efectúa una propuesta de configuración del impuesto más eficaz y coherente. La misma se caracteriza por:

- 1. Se gravarían las plusvalías inmobiliarias tanto de terrenos rústicos como urbanos, así como sus respectivas construcciones**

Una propuesta alternativa más ambiciosa consistiría en transformar el impuesto en uno nuevo y más amplio sobre las plusvalías inmobiliarias que gravase el incremento real de valor obtenido y que no se circunscribiera sólo al terreno, sino también a las construcciones y que afectase a todos los inmuebles independientemente de su calificación urbanística⁴⁰.

³⁹ CASANA MERINO, Fernando: *El impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 30.

⁴⁰ VARGAS JIMÉNEZ, María Reyes: *La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas*, ob. cit., págs. 403 y ss.

2. Se deberían de establecer elementos de integración con otros tributos (IRPF o ISD)

A efectos de evitar problemas de doble imposición deben de establecerse sistemas de integración similar al que existen en el seno de IRPF-Impuesto de Patrimonio que determinen un máximo de tributación respecto a la ganancia obtenida⁴¹.

3. Se parte del valor de adquisición del bien inmueble para determinar la base imponible del impuesto

Hemos analizado en el punto 3.1 de este trabajo la importancia que tiene el valor catastral a efectos de determinar y cuantificar el impuesto, y también se ha podido comprobar como estos valores generan problemática en la práctica, ya que se encuentran muy alejados del valor real o de mercado del bien en cuestión.

Además, en relación con la impugnación de la fórmula de cálculo analizada en el punto 3.3 también se respeta dicho criterio, ya que se parte del valor de adquisición del bien para sobre el valor del suelo de éste aplicarle los porcentajes de incremento.

4. Los valores de adquisición serían susceptibles de actualización

Los valores de adquisición sobre los que se va a aplicar el coeficiente de incremento deberían ser susceptibles de algún tipo de actualización con un sistema similar al establecido en los coeficientes de abatimiento en el seno del IRPF.

5. Los coeficientes de incremento a aplicar al valor de adquisición irían en función del porcentaje de ganancia que se ha producido

⁴¹ CASANA MERINO, Fernando: *El impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, ob. cit., pág. 30.

“Cuadro 4. Propuesta de coeficientes de incremento aplicables en función del porcentaje de ganancia. Fuente: elaboración propia.”

Porcentaje de ganancia	Coefficiente
<i>0% o pérdida</i>	No sujeto
<i>Inferior a 5%</i>	Sujeto y exento
<i>Entre el 5% y 10%</i>	0,06
<i>Entre el 10% y el 15%</i>	0,09
<i>Entre el 15% y el 20%</i>	0,13
<i>Entre el 20% y el 25%</i>	0,18
<i>Entre el 25% y el 30%</i>	0,24
<i>Entre el 30% y el 35%</i>	0,31
<i>Entre el 35% y el 40%</i>	0,39
<i>Entre el 40% y el 45%</i>	0,48
<i>Entre el 45% y el 50%</i>	0,58
<i>Superior al 50%</i>	0,69

Los anteriores porcentajes y coeficientes han sido escogidos de forma aleatoria y son una mera propuesta de cómo se debería tributar. La idea es entender el sistema a aplicar, un sistema que se caracteriza por ser progresivo, y luego adaptar los porcentajes y coeficientes a lo que se considere más conveniente.

Con este sistema se rompería con la regla de que a mayor periodo de tenencia del bien mayor porcentaje de incremento de valor se ha producido.

Además, supondría gravar de forma más gravosa aquellas operaciones de tipo especulativo dentro del ámbito inmobiliario en las que se obtienen pingues ganancias en cortos periodos de tiempo.

Este sistema respeta en mayor medida el principio de capacidad económica, ya que va a gravar más aquellas operaciones con porcentaje de ganancia mayor.

6. Resulta irrelevante el periodo de tenencia del bien a efectos de determinar la cuota a pagar

Ello va a permitir gravar las operaciones inmobiliarias con ánimo especulativo, incidiendo en la plusvalía o ganancia realmente obtenida, resultando irrelevante el periodo de generación.

7. **Respetar el principio de no confiscatoriedad**, ya que resultarían sujetos y exentos del impuesto aquellos supuestos con ganancias inferiores al 5%, quedando por tanto fuera de tributación situaciones con incrementos de valor, pero de escasa relevancia.



6. Bibliografía

ABERTURAS RAMOS, Antonio, GARCÍA-VAQUERO SORIANO, M^o Isabel y NIETO EMBID, Arancha: “La actualización de valores catastrales mediante la aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de las ponencias de valores”. En *Revista CT Catastro*, Agosto 2014.

BARRIO GALLARDO, Arturo: “El cálculo de la plusvalía a debate tras su declaración de inconstitucionalidad parcial.” En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018. Versión digital.

CALVO VÉRGEZ, Juan, “La notificación de valores catastrales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”. En *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 20, 2010.

CASANA MERINO, Fernando: *El impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

DEL AMO GALÁN, Óscar: “Cambio en la clasificación catastral del suelo urbanizable como suelo de naturaleza urbana. Necesidad de un planteamiento de desarrollo que contenga su ordenación detallada”. En *Revista de Opinión*, núm. 9, 2015, Versión digital.

FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: *¿En qué situación está el impuesto de plusvalía? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, Alfonso: “Revisión de plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”. En *Revista de jurisprudencia*, núm. 1, 2018. Versión digital.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalías de Terrenos”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 860, 2013.

URRUZOLA MORENO, Ester: “La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro”. En *ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 53, 2017.

VARONA ALABERN, Juan Enrique:

- *El valor catastral: su gestión e impugnación*, 4ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2011.
- “Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 de febrero de 2019”. En *Revista Quincena fiscal*, núm. 13, 2019. Versión digital.

VARGAS JIMÉNEZ, María Reyes: *La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas*, Editorial Comares, Granada, 2011.



7. Webgrafía

https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3434-13

<https://www.consultingdms.com/plusvalia-municipal-reclamar-no-reclamar-he-aqui-la-cuestion/>

https://www.elconfidencial.com/vivienda/2019-04-02/plusvalia-municipal-tribunal-constitucional_1918722/

<https://www.fiscal-impuestos.com/formula-cuenca-no-sirve-cuantificar-base-imponible-iivtnu-plusvalia-municipal.html>

<https://www.fiscal-impuestos.com/publicada-proposicion-ley-modificacion-plusvalia-iivtnu-trlhl.html>



8. Anexo jurisprudencial

-Sentencias del Tribunal Constitucional:

- ECLI:ES:TC:2017:26
- ECLI:ES:TC:2017:37
- ECLI:ES:TC:2017:59

-Sentencias del Tribunal Supremo:

- ECLI: ES:TS:2008:484
- ECLI: ES:TS:2014:2159
- ECLI: ES:TS:2018:2499
- ECLI: ES:TS:2018:4015
- ECLI: ES:TS:2019:579
- ECLI: ES:TS:2019:1084

-Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha:

- ECLI: ES:TSJCLM:2012:1189

-Sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo N°2 de Badajoz:

- ECLI:JCA:2015:556

-Auto del Juzgado Contencioso Administrativo núm. 32 de Madrid:

- ECLI: ES:JCA:2019:4A