

El IIVTNU: ¿un gravamen sobre incrementos de valor inexistentes?

Universidad Miguel Hernández de Elche

Facultad Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Derecho

4º Curso

Trabajo Fin de Grado

Diego Martínez López

Director: Bernardo David Olivares Olivares



RESUMEN

El hecho imponible del IIVTNU es el incremento de valor de que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto con la transmisión o constitución de derechos reales sobre los mismos.

Debido a la crisis económica por la que pasa nuestro país, y su efecto en el sector inmobiliario, se ha seguido devengando el impuesto aun siendo inexistente el incremento de valor que grava este impuesto ya que el método de cálculo por ley se basa en tomar como referencia un valor catastral y aplicando al mismo unos coeficientes multiplicadores, haciendo que siempre salga a ingresar la cuota tributaria aun cuando se hayan producido pérdidas en la transmisión.

En este trabajo se ofrece un análisis de la doctrina y la jurisprudencia más relevante, que coincide pronunciándose en el sentido de que si no existe un incremento de valor de los terrenos, no existe el hecho imponible, y, por consiguiente, no se devenga la obligación tributaria. Por otra parte se ofrece, también, un estudio de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad del IIVTNU en los territorios de Álava y Guipúzcoa.

Para terminar, se ofrece una conclusión bastante clara sobre la necesidad y urgencia de una reforma del IIVTNU, debido a que no es ajustada a derecho en la medida que grava las transmisiones en las que no ha habido ningún incremento de valor.

ÍNDICE

RESUMEN.....	3
ABREVIATURAS.....	6
1. INTRODUCCIÓN	7
2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	9
3. REGULACIÓN ACTUAL	12
4 BREVE ANÁLISIS DE LA ACTUAL CRISIS ECONÓMICA E INCIDENCIA EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO	13
5. EL PROBLEMA ACTUAL DEL IIVTNU: hecho imponible vs base imponible.....	16
5.1 INTRODUCCIÓN	16
5.2 ANÁLISIS JURISPRUDIENCIAL DEL IIVTNU: HECHO IMPONIBLE VS BASE IMPONINLE	19
5.3 INCIDENCIA DE LA REGULACIÓN ACTUAL DEL IIVTNU SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ARTÍCULO 31.1 CE.....	28
5.4 CONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU: ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE FECHA 16 DE FEBRERO DE 2017 (Nº 26/2017) Y DE 1 DE MARZO DE 2017 (Nº 37/2017).....	33
6. PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO	41
7. CONCLUSIONES	45
8. ANEXO 1.....	48
9. ANEXO 2	53
10. BIBLIOGRAFÍA	58

ABREVIATURAS

-**Art/s:** Artículo/Artículos

-**BOE:** Boletín Oficial del Estado.

-**CE:** Constitución Española de 1978.

-**Coord.:** Coordinador/a

-**FJ:** Fundamento Jurídico

-**IIVTNU:** Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

-**Nº:** Número.

-**Rec:** Nº de recurso.

-**Sec.:** Nº de sección.

-**STC:** Sentencia Tribunal Constitucional.

-**STS:** Sentencia del Tribunal Supremo.

-**STSJ:** Sentencia Tribunal Superior de Justicia.

-**TC:** Tribunal Constitucional.

-**TRLHL:** Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

-**TS:** Tribunal Supremo.

-**TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.

-**Vid.:** Véase.

-**Vs.** Versus.

-**VV.AA:** Varios Autores

1. INTRODUCCIÓN

La motivación principal que encontré después de plantearme este tema como objetivo de estudio para la realización de este trabajo fue la problemática actual con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) a la hora de aplicarse a cada caso concreto.

Dicha problemática se refleja en la, cada vez mayor, jurisprudencia que se pronuncia a favor de los propios contribuyentes en los casos en los que realmente no existe dicho incremento de valor, llegando incluso a producirse situaciones de pérdida de valor del terreno en la transmisión del propio terreno y teniendo, el contribuyente, que ingresar el importe por dicho impuesto. Dicha jurisprudencia ha llegado, incluso, al punto de la Diputación Foral de Guipúzcoa a modificar la norma foral relativa al IIVTNU debido a la declaración de inconstitucionalidad de algunos preceptos de la misma.

En este trabajo trataré de dar una respuesta ajustada a derecho a esta problemática existente teniendo en cuenta, primero, la extensión del conflicto y la abundancia de resoluciones judiciales y pronunciamientos doctrinales al respecto y, segundo, sabiendo que no existe una solución definitiva, actualmente.

El trabajo comenzará con un breve análisis histórico desde los precedentes del impuesto hasta llegar a la regulación actual, ofreciendo, a su vez, un breve análisis sobre la situación económica del país que ha dado lugar al nacimiento de esta problemática. Tras esto se estudiarán, dando paso al centro del trabajo, los elementos del propio impuesto junto con sus controversias así como también el propio encaje constitucional en la regulación actual. Por último, se ofrecerá una guía para los casos en los que el contribuyente haya sido perjudicado por una pérdida de valor en la transmisión del bien y, haya tenido que ingresar el importe del impuesto. Para la realización de este trabajo me apoyaré en artículos doctrinales, sentencias del TC, así como también de sentencias de otros Tribunales menores, y de Manuales.

Tras lo expuesto, los objetivos que nos planteamos alcanzar son los siguientes:

- Analizar la jurisprudencia del TC
- Sistematizar las conclusiones extraídas de la jurisprudencia.
- Indicar propuestas de mejora respecto a la situación actual.
- Proponer modelos de presentación de las cantidades indebidamente ingresadas por el IIVTNU.



2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Para poder entender cualquier impuesto para el que se proponga realizar un estudio, un punto importante de salida debe ser el estudio de sus antecedentes históricos, es decir, los cambios producidos por el legislador desde que dicho impuesto entró en vigor hasta la actualidad, de manera que podamos llegar a alcanzar un grado de comprensión suficiente de su estructura legal así como también para entender el problema actual al que se enfrenta el contribuyente frente a este impuesto.

Para ello, nos realizaremos la siguiente pregunta: ¿Dicho impuesto, el IIVTNU, siempre ha sido un impuesto que grave un valor estrictamente “nominal”, o por el contrario ha existido, alguna vez, una pretensión real del legislador para gravar el valor “real” del terreno sometido a gravamen?

Las primeras regulaciones de este Impuesto comienzan en el año 1919, tal y como *Fernando Casana*¹ nos indica. “Desde el comienzo del siglo XIX hubo intentos de crear una legislación para dicho impuesto, pero no fue hasta el año 1919, mediante el Real Decreto de 13 de Marzo de 1919, que se establece por primera vez una legislación para dichas plusvalías”.

En esta primera legislación, la base imponible del impuesto se calculaba mediante la diferencia entre el valor corriente en la fecha de adquisición del terreno y el valor corriente del terreno en la fecha de venta, lo que refleja que sí se tomaba en cuenta un determinado valor real a la hora de calcular la base imponible del impuesto, es decir, al tener en cuenta esos dos valores se podía tener una idea mucho más cercana de si había existido, o no, un incremento en el valor del terreno. También se debería destacar que la regulación actual guarda ciertos apartados, como la potestad de exigibilidad del impuesto por parte de los entes locales, sacados de la primera legislación.

¹ Fernando Casana Merino, *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, página 23.

La siguiente norma legal que debemos mencionar es el *Real Decreto-ley de 2 de noviembre de 1928*, tras la cual se estableció el gran punto de inflexión en las legislaciones del impuesto, ya que se introdujo el “sistema de índices de valoración” que se encargó de sustituir la forma de cálculo del valor del terreno, es decir, la base imponible del impuesto, convirtiendo el valor real, antes mencionado, en un valor “nominal”.

Ya dentro del periodo de la dictadura española, se genera la *Ley de 17 de Julio de Bases de Régimen Local*, estableciendo en su “Base 22” apartado F, que “Constituirán la imposición municipal [...] el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos.” Esta ley, en sí misma no hace un desarrollo del propio impuesto, simplemente hace mención de que aparece en las mismas entidades locales. Tras todo esto, en el año 1946, aparece el *Decreto de 25 de Enero de 1946* por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales, que será el que trate, a través de sus artículos 99 y ss. de desarrollar el impuesto, dando formas de cálculo, gestión y recaudación del impuesto.

En esta regulación, anteriormente mencionada, antes del cálculo del impuesto, para la base imponible, tenemos que tener en cuenta que aún se sigue utilizando el sistema de valoración del año 1928, por lo que aunque esta ley, defina y cite el valor corriente, también menciona que a dicho valor corriente se le ha de aplicar los índices o porcentajes establecidos por cada ayuntamiento por lo que sigue siendo un valor eminentemente nominal.

La primera reforma importante sobre la denominación de este impuesto se realiza a partir de la *Ley 41/19875, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local*. Esta reforma produce el cambio de denominación del impuesto, cambiando de “Arbitrio” a “Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos”. Después, transcurrido el periodo de transición del Estado español, el

impuesto vuelve a entrar en vigor en la “*Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales*” bajo el amparo de la Constitución, generando el último cambio en su denominación, dándole el nombre de “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”.

Tanto la Ley 41/1975 como la 39/1988 tratan dicho aumento como un valor meramente nominal pero con matizaciones.

En primer lugar, en lo que atiende a la Ley 41/1975, para calcular la base imponible se tenía en cuenta el valor corriente, añadiendo un método similar al de índices de valoración, conocido como “estimación general”, siendo los encargados de realizarlo los Ayuntamientos. Aunque, independientemente de ello, marcando diferencia con respecto a legislaciones posteriores, nos encontramos que hace referencia a dos valores, el valor inicial de adquisición y el valor final de enajenación.

En segundo lugar, la Ley 39/1988 estableció una modalidad totalmente nueva para determinar la base imponible de este impuesto, la cantidad que se tenía en cuenta para el cálculo era la que fijara, en el momento del devengo de la obligación del impuesto sobre Bienes Inmuebles. Se trata de un valor nominal que tiene en cuenta sólo el valor catastral y al que se le aplicaba un porcentaje dependiendo de la población del municipio y de los años que se hubiera poseído dicho bien.²

Ahora que hemos mencionado el articulado de esta ley, y de haber hecho un pequeño estudio, vemos que no se trata de un aumento real de valor, refiriéndonos a la base imponible ya que se usaban los valores antes mencionados que no tenían nada que ver con la existencia de un aumento real del valor del Terreno.

Para finalizar podemos hacer un pequeño resumen, indicando que en su primera legislación, el impuesto que ahora nos ocupa era un impuesto mucho “justo” y se guiaba más por su denominación, ya que tomaba un valor de referencia que era real y no estimado en base a unos criterios ofrecidos por una Administración. Y tras las sucesivas reformas han aparecido situaciones no ajustadas a nuestro Ordenamiento Jurídico actual.

² Vid. Artículo 108.2 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales

3. REGULACIÓN ACTUAL

Para poder llegar a entender cualquier impuesto en la base de su regulación específica, primero hay que conocer todo el sistema tributario español, indicando que, de forma jerárquica, por encima de cualquier Ley específica nos encontramos con la Constitución española y luego las demás leyes, por lo que, refiriéndonos a la constitución, especificaremos cuales son las bases o principios de nuestro sistema tributario.

El *art. 31.1 CE*, es el primer artículo que menciona y caracteriza el sistema tributario, desprendiendo 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”*. De lo que sacamos los diferentes principios mencionados arriba: capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y generalidad.

En segundo lugar, como este es un impuesto de carácter local necesitamos acudir al *art. 133.2* del que entendemos que ciertas entidades locales como las Comunidades Autónomas y las **Corporaciones locales** pueden establecer y exigir impuestos siempre dentro de la legalidad. Aunque el TC se ha pronunciado sobre este artículo en su sentencia nº 31/2010 de 28 de Junio de 2010 diciendo que la competencia para crear los tributos de las Corporaciones locales es exclusiva del Estado, por lo que la regulación de este impuesto es Estatal.

La regulación normativa de este impuesto es el *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de las Haciendas Locales*, dicha regulación establece cuales son los impuesto que pueden exigir estas entidades locales, entre otras medidas. Este Real Decreto Legislativo, en su artículo 59.1, afirma que las entidades locales deben exigir tres impuestos obligatorios, a saber: El Impuesto sobre

Bienes Inmuebles (IBI), El Impuesto sobre Vehículos de Transmisión Mecánica (IVTM) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Pero en el segundo apartado del mismo artículo aparecen dos impuestos que pueden ser exigidos por estas entidades de manera potestativa, y son: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el impuesto en el que se centra este estudio, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

4 BREVE ANÁLISIS DE LA ACTUAL CRISIS ECONÓMICA E INCIDENCIA EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

Como prolegómeno al análisis sintético de la situación actual, cabe hacer una breve mención a los cambios económicos que se han producido en nuestro país durante los últimos años.

España pasó de tener economía basada en el sector primario, centrada principalmente en la agricultura, a dar el paso y transformarse en un país que generaba una gran parte de su riqueza centrada en el sector secundario, “*especialmente centrado en el sector de la construcción*”³, y conjuntamente unido a dicha construcción, el sector terciario orientado a la venta de servicios totalmente relacionados con los inmuebles, incluyendo los de venta de los mismos, llegando a los relacionados con el mantenimiento o gestión (administración de comunidades, gestión de arrendamientos...).

Este factor de crecimiento del sector de la construcción produjo durante los años 1998-2005 lo que se ha conocido popularmente como “*burbuja inmobiliaria*” que ha producido una de las mayores crisis inmobiliarias en nuestro país, sin entrar a valorar los efectos que se produjeron a nivel mundial. Para poder entender el porqué de esta

³ Cristina Narbona Ruíz, *Perspectiva de la política de vivienda en España en los Noventa*, Ekonomiaz nº 27, Euskadi, 1993, Pág. 15

crisis inmobiliaria apoyaré mis argumentos en algunos autores que explican el fenómeno conocido como “*Boom inmobiliario*” que ha provocado la citada crisis en nuestro país. Según José Ignacio Conde-Ruiz ⁴“*el sistema impositivo español estaba recaudando ingresos extraordinarios procedentes de la burbuja inmobiliaria. El boom inmobiliario que vivió España justo antes de la crisis fue la consecuencia directa de un aumento considerable de la demanda de viviendas. Este incremento de la demanda dio lugar a la subida del precio de las viviendas y a la de las construcciones de nuevas viviendas. Al realizarse un mayor número de operaciones de compra-venta de viviendas y el valor de las mismas fuera mayor, la recaudación a través del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ITP y AJD) y del IVA también aumentó. De esta manera, el Gobierno recibió ingresos elevados mientras la burbuja inmobiliaria continuó funcionando. Una vez que la burbuja inmobiliaria desapareció la recaudación de estos dos impuestos cayó considerablemente.*”

Por lo tanto, realizando un análisis de las palabras de este autor, se debe destacar algunos:

1. En primer lugar, que haciendo un análisis estricto del sistema tributario español, se puede llegar a la conclusión de que estamos ante un sistema centrado principalmente en gravar la tenencia y transmisión de bienes inmuebles, ya que la gran parte de tributos gravan dicho fenómeno. De forma resumida, tenemos: el Impuesto sobre el Patrimonio (I.P), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I), la imputación de rentas en el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (I.R.P.F), Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (I.C.I.O), o los ejemplo que nos cita el presente autor que no dejan de aportar grandes sumas del erario público como son el I.T.P.A.J.D o, a pesar de no ser citado por el autor, el IIVTNU.

2. En segundo lugar, es menester destacar que el hecho de que no se pusiera freno por parte del gobierno a la especulación inmobiliaria ha sido uno de las causas de

⁴ José Ignacio Conde-Ruiz, *La crisis fiscal en España*, Anuario Internacional CIDOB 2013- Relaciones Exteriores de España, Madrid, 2013, página 224.

la actual crisis tal y como destaca *Gonzalo Bernardos Domínguez*⁵, ya que la Administración “*En ningún momento supo detener su formación y crecimiento, ya fuera por incapacidad o interés*”. Esta falta actuación de la Administración, sumada a la especulación por parte de promotores y particulares provocó que el precio de los inmuebles fuera en aumento. Bajo esta falsa creencia de que en ningún momento dejaría de aumentar el precio, se ha provocado, prácticamente, la quiebra del sistema económico de nuestro país. Por lo que con esta situación se beneficiaba la Administración dado que al aumentar los inmuebles construidos, también la hacían el IBI y el IIVTNU, este último en caso de transmisiones.

3. Finalmente, aludiendo de nuevo a *Bernardos Domínguez* “*Se tenía una falsa creencia acerca de que los inmuebles eran activos refugios, debido a diferentes motivos que hacían creer que invertir en acciones era algo de excesivo riesgo por factores como el atentado de las Torres Gemelas (2001) o irregularidades observadas en grandes corporaciones empresa-riales como Enron y WorldCom (2002)*”. Bajo estas premisas y, algunas otras que se iban imponiendo, se creó así la falsa creencia de que la economía global tenía serios problemas y era dudosa una inversión, dificultando la obtención de beneficios, y dando motivos suficientes para que se acabara invirtiendo en el sector de la construcción debido a que se creía que éste iba a estar siempre en auge, beneficios en un tiempo relativamente escueto.

⁵ Gonzalo Bernardos Domínguez, *Creación y destrucción de la burbuja inmobiliaria en España: La primera crisis global: procesos, consecuencias, medidas*, Universidad de Barcelona y Centre de Recerca d’Economia del Benestar (CREB) ICE, Barcelona, 2009, Pág. 24

5. EL PROBLEMA ACTUAL DEL IIVTNU: hecho imponible vs base imponible

5.1 INTRODUCCIÓN

Antes de meternos de golpe en la problemática actual del impuesto, debemos definir, de la forma más clara y concisa que podamos, los conceptos del mismo y para ello acudiremos a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su artículo 20.1 define el hecho imponible como *“el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*. Y en su artículo 50.1 define la base imponible como *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*.

Ahora veremos, atendiendo al Real Decreto Legislativo ⁶que regula el IIVTNU, los conceptos definidos de manera general en el párrafo anterior, aplicados al impuesto que estamos estudiando, en su artículo 104.1 se define el hecho imponible como *“el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos territorios”* De lo que se deduce que el hecho imponible del impuesto sobre el que nos centramos consta de 3 elementos esenciales, de manera que si cualquiera de esos 3 elementos no existiera no se produciría el devengo del impuesto, son:

a) Transmisión del terreno:

Para que el impuesto se devengue se tiene que producir esa transmisión de la propiedad de los terrenos o cualquier derecho de goce limitativo al que se refiere el artículo mencionado arriba. En este estudio nos centraremos en el problema generado por la transmisión de la propiedad.

⁶ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

b) Carácter Urbano:

Utilizando de nuevo el Real Decreto Legislativo 2/2004, decimos que realmente no se grava el incremento de valor de los terrenos rústicos ya que el artículo 104.2 del mismo Real Decreto legislativo lo deja de lado.

c) Incremento de valor:

Este apartado es sobre lo que se centra el estudio que estamos realizando ya que los pronunciamientos de la jurisprudencia y doctrina acerca de si ha existido, o no, el hecho imponible ante supuestos de inexistencia de ese incremento, ya que, según su configuración, este impuesto considera que siempre que exista una transmisión existe un incremento de valor, por lo que el impuesto ha continuado exigiéndose pese a que la transmisión se haya efectuado con pérdida de valor.

En cuanto al otro elemento del impuesto, la base imponible, definida en la misma ley, artículo 107.1 como *“el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá que 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 el apartado 4.”* Pero realmente esta definición queda incompleta por lo que debemos remitirnos al siguiente apartado del mismo artículo para determinar el valor del terreno que tenemos que tener en cuenta para ver el posible incremento de valor: *“El valor del terreno en el momento del devengo resultará [...] en las transmisiones de terrenos [...] el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”* Dicho valor se conoce como valor catastral, definido por el artículo 22 del *Real Decreto Legislativo 1/2004* como *“el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el **valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones**”*. Ahora bien, el impuesto que estamos estudiando solo grava el incremento de valor del terreno, por lo que el valor catastral de la construcción, a la hora de calcular este impuesto, se dejará de lado.

Tras conocer el valor del terreno, hemos de recorrer tres fases para obtener la base imponible, de la que luego partiremos para alcanzar la cuota tributaria

a) Primero tenemos que multiplicar el número de años que se haya tenido en propiedad el inmueble, con un máximo de 20 años, según la Ley, por el porcentaje anual establecido por las Ordenanzas Municipales, teniendo en cuenta siempre el porcentaje máximo establecido por el *Real Decreto Legislativo 2/2004*, que variará en función de los años que se haya sido propietario del inmueble, de forma inversamente proporcional, se reducirá el mismo a medida que se aumenten los años de tenencia del bien.

b) Después, tomando el resultado obtenido anteriormente se multiplicará por el valor catastral del suelo, obtenido del momento del devengo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como hemos expuesto anteriormente.

c) Y, por último, utilizando el resultado de la operación anterior, se multiplica por el porcentaje establecido por el Ayuntamiento para obtener la cuota tributaria a ingresar.

A modo de ejemplo⁷:

La Sra. “A” compró, en Sevilla, una vivienda unifamiliar a la promotora “H” el día 15-06-2000, por el precio de 120.000 €. La casa tiene una superficie de 150 m² construidos y 120 m² útiles.

En febrero de 2012 decide ponerla a la venta y encuentra un comprador, el Sr. “B”. La compraventa se formaliza en escritura pública el día 25-05-2012, por el precio

⁷ <http://www.tributolocal.es/como-se-calcula-el-impuesto-de-plusvalia-supuesto-practico/>

de 150.000 €. En el recibo del IBI tiene un valor catastral de 85.000 € un y valor catastral de suelo de 36.000 €. Habiendo sido propietaria durante los 11 años y sabiendo que el tipo aplicable es 2,7% y el tipo impositivo fijado es del 26%.

Para el cálculo seguimos los pasos expuestos:

- a) Porcentaje de incremento de valor: $11 \text{ (años de tenencia)} \times 2,7 = 29,70$
- b) Base imponible: $36,000 \text{ (Valor catastral del suelo)} \times 29,70 = 10.692$
- c) Cuota a pagar: $10.692 \times 29,70\% = 2.779,92\text{€}$.

Por lo que, según se puede ver en el ejemplo, nada tiene que ver si realmente a existido o no un verdadero incremento del valor del terreno, que es lo que grava este impuesto, ya que se toma como referencia el valor del terreno en el momento del devengo sin tener en cuenta el valor del momento de la adquisición.

5.2 ANÁLISIS JURISPRUDIENCIAL DEL IIVTNU: HECHO IMPONIBLE VS BASE IMPONINLE

La jurisprudencia es bastante clara respecto de la necesaria existencia de un incremento de valor como requisito para poder aplicar el impuesto, exigiendo dicho requisito en diferentes resoluciones del Tribunal Supremo, de los Tribunales superiores de Justicia de Diferentes Comunidades y de Juzgados inferiores.

La crisis económica por la que pasa el sector inmobiliario ha provocado que, al bajar de forma general el valor de los bienes inmuebles, el valor catastral supera al valor de mercado a la hora de la transmisión, produciendo una pérdida patrimonial y no un incremento, como dice el Tribunal Supremo en su sentencia STS Sala 3ª, sección 2ª de 20/06/2016, nº 1474/2016.

Vista la línea jurisprudencial mantenida por el Tribunal Supremo, veremos los posicionamientos de diferentes juzgados inferiores.

En primer lugar, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se pronuncia en su sentencia de 20 de septiembre de 2012, sec.1ª, nº 900/2012, rec. 488/2011, FJ3º, haciendo referencia a la base imponible del impuesto. Y, tras definir sus antecedentes y los motivos por los que el legislador pone dichos criterios, destaca el problema del impuesto: el método de cálculo del incremento de valor, y dicho problema viene dado por el “axioma del continuado incremento de valor de los terrenos”, es decir, si para calcular la base imponible del impuesto partimos de un aumento de valor previo, y este resulta inexistente, concurriría una falta del hecho imponible del impuesto y por lo tanto no se habría generado la obligación tributaria.

El TSJ de Cataluña también menciona la afcción de los principios de equidad, justicia y capacidad económica, que se analizarán más adelante. Por otra parte, el TC en sus sentencias referentes a la inconstitucionalidad del IIVTNU (nº 26/2017 y 37/2017) ratifica en parte lo referente al método de cálculo de la base imponible, estableciendo que en ciertos supuestos se estaban gravando plusvalías ficticias, resultando confiscatorias y afectando a la capacidad económica del contribuyente.

Junto a este argumento, destacaré en el apartado referente a las sentencias del TC la mención a los supuestos donde, aun produciéndose un incremento de valor, éste es inferior al que resulta de la aplicación de los criterios fijados por la ley.

La solución ofrecida por el TSJ de Cataluña para esta problemática es la siguiente:

“Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL EDL 1988/14026, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación

de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ EDL 1985/8754, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (Antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1ª) *Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL EDL 1988/14026), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.*

2ª) *De la misma forma, **la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos**, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, **la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.***

*En consecuencia, el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad; y, por otra parte, en relación con el referido antecedente inmediato de la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, **pues la Constitución no garantiza a los entes públicos***

ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.”

Para resumir, el TSJ de Cataluña considera que si no hay un aumento de valor real, no nace la obligación tributaria dado que no se produce el hecho imponible. Por otro lado, el Tribunal llega a la conclusión de que debe darse una oportunidad al contribuyente de probar ese aumento de valor, la cuantía, en el caso de que haya existido pero éste sea menor al aplicado por las reglas establecidas.

En líneas jurisprudenciales similares se encuentra el pronunciamiento del TSJ de La Rioja (STSJ de La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 de Octubre 2015, sec. 1ª, nº 249/2015) argumentando que ***“la ausencia objetiva de incremento de valor dará lugar a la no sujeción del impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible.***

Los argumentos expuestos por este Tribunal son:

*“El Tribunal Supremo ha afirmado en sentencia de fecha 29 de abril de 1996 que no ha existido plusvalía, conceptuando el caso como de no sujeción y anulando la liquidación en su momento emitida. «(s)iendo el incremento del valor el objeto del gravamen, conforme a lo establecido en el art.350 del Real Decreto Legislativo 781/86, resulta evidente que si dicha "plus-valía" no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias objetivas concurrentes en el periodo de la imposición, no puede hablarse de sujeción al impuesto, que no es una mera fórmula de aplicación automática, tendente a la recaudación de un porcentaje sobre las diferencias que arrojen las cifras de valor formal separadas por un periodo de tiempo entre dos enajenaciones [...]. En el presente recurso ordinario se plantea como primera cuestión la **falta de realización del hecho imponible del impuesto** al no haber incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido. [...] Debemos encarar, en un primer estadio, la casuística de que el valor del suelo concernido haya minorado desde la anterior transmisión o constitución de derechos sobre los mismos. La concurrencia de esta circunstancia tendría carácter previo, pues, como se ha indicado, **al estar el hecho imponible constituido por el aumento del valor del suelo durante un período***

determinado, la ausencia de tal aumento de valor haría inexistente el presupuesto fáctico del Tributo y dejaría fuera de aplicación las normas para la determinación de la base imponible. Dicho de otro modo, si el valor de mercado del suelo durante el período a considerar, ha disminuido, no se cumpliría el hecho imponible del tributo, lo que impediría la entrada en funcionamiento de las normas de cuantificación de la base imponible contenidas en el art. 107 del TRLHL (RCL 2004, 602, 670).[...] En conclusión nos encontramos ante un caso de no sujeción, que no solamente impediría el nacimiento de la obligación tributaria de pago en relación con el impuesto sometido a estudio, sino que también impide el nacimiento de obligación tributaria formal alguna. Y ello en la medida en que la falta de realización del hecho imponible, es decir, la NO SUJECCIÓN al impuesto de la transmisión de los terrenos o sus derechos, excluye que aflore una relación jurídico-tributaria por la misma (arts. 3.2, 17 y 29 de la LG).”

El TSJ de La Rioja, sigue la misma línea jurisprudencial, en la que ante una falta de aumento de valor no se ha producido el hecho imponible, por lo que no se ha generado obligación tributaria. Pero no solamente es importante porque coincide en líneas jurisprudenciales, si no que añade que la plus-valía del impuesto objeto de estudio **“no es una mera fórmula de aplicación automática”**. Es importante dicha afirmación dado que mediante la fórmula actual, como se expuso anteriormente, siempre ha existido aumento de valor en el momento del devengo del impuesto. Por lo tanto el Tribunal al afirmar que no es una fórmula de aplicación automática rompe con esa línea tradicional en la que han existido aumentos exponenciales en el valor del suelo del bien transmitido. Por otro lado, aparece un nuevo concepto en la sentencia que será tratado con posterioridad conocido como *“valor de mercado”*.

Antes del último paso para concluir este apartado referente al análisis jurisprudencial del hecho imponible, veremos la sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3ª, S 15-9-2016, nº 834/2016 FJ 1º) que ofrece una línea jurisprudencial distinta, pero llega a la misma conclusión referente a la inexistencia del hecho imponible ante una falta de incremento de valor.

“Se sostiene que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad.

*[...]Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que **sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.** [...] Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.”*

El Tribunal se encarga de detallar que en los casos en que no existe aumento de valor no hay manifestación de capacidad económica alguna, y que por lo tanto no se produce el hecho imponible. También introduce definiciones para la aplicación del impuesto, diferenciando entre hecho y base imponible:

*“La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, **la falta de materialización del hecho imponible** (en definitiva, la falta de incremento de valor) **impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.** Dicha solución hermenéutica es la que se deriva del art. 3.1 del Código Civil, teniendo en cuenta que el art. 12,1 LGT se remite a los criterios civiles. **Sustentar la afirmación contraria (es decir la de que el incremento de valor al que se refiere el art 104 TRLHL es el que resulta de la aplicación del art 107) es una conclusión absurda,** la razón de fondo no es otra que el propio marco normativo de la interpretación, el 104 define el hecho imponible y el 107 la base y ello delimita el alcance que puede derivarse de la interpretación integrativa, pues se utilizan conceptos definatorios de carácter genérico pero contenido predominantemente jurídico, por ello la interpretación del concepto no puede hacerse atribuyéndole consecuencias absurdas, incompatibles con el alcance del concepto, y siendo así procede mantener la distinción conceptual de ambas expresiones*

que, si bien literalmente idénticas, cumplen una función distinta, referidas a la delimitación de hecho imponible-base imponible. [...] Las expresiones incremento de valor que contienen los arts. 104 y 107 TRLHL, no tienen idéntico contenido, pues en el 104 se utiliza para configurar el hecho imponible, presupuesto fáctico normativo, a partir del cual se aplica la norma de determinación de la base. [...] Por ello, teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos", debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada."

En conclusión, lo establecido es que para que se pueda producir el devengo del impuesto es categórico que exista una "ganancia patrimonial", ya que, en caso contrario no se produce el nacimiento de la obligación por falta de un elemento esencial en el hecho imponible, y por tanto, se deriva una falta del hecho imponible del impuesto. Por este motivo se establece de forma clara una diferencia entre el hecho imponible y la base imponible, especificando que si no se da el primero, es imposible llegar al segundo, pero hay más, se introduce que al no haber incremento de valor, éste no se puede medir, que es de lo que se encarga la base imponible. El Tribunal, dado que no tiene potestad para analizar la constitucionalidad del impuesto, se basa en la participación de la comunidad en las plusvalías municipales, lo que analizaremos más adelante.

Para terminar este apartado, debemos tratar el concepto "valor", que aparece citado en alguna sentencia como "valor de mercado"⁴, y que debe quedar definido dado que la jurisprudencia analizada, únicamente se ha encargado de definir hecho imponible y base, dejando de lado el método de prueba más importante: el valor del terreno. El concepto de **valor** es esencial, dado que será el punto de partida del contribuyente para poder demostrar que se ha producido una disminución del mismo. El Juzgado

Administrativo nº9 de Barcelona, en su sentencia 3/9/2015, 416/2013-C, FJ 5º, lo define como:

*“La anterior doctrina, que este Juzgado comparte, no supone, sin embargo, la aplicación automática de la inexistencia de Hecho Imponible en el impuesto **siempre que el sujeto pasivo afirme que el valor de la adquisición es mayor que el valor de la transmisión posterior del bien gravado**. De conformidad con lo previsto en el art 217 LEC es necesario que el sujeto pasivo –y no la administración, quien se limita a aplicar la normativa en vigor y el método de cálculo previsto en la misma- **pruebe que el valor de adquisición es mayor que el valor de transmisión, a efectos puramente de valor de venta [...]** es necesario hacer hincapié en que **el valor de transmisión a tener en cuenta a los efectos de considerar que existe o no Hecho Imponible, según la doctrina de la sala, tendrá como límite el valor de mercado, concepto distinto del valor de adquisición y venta, que es el que la actora pone de relieve y prueba. Por valor de mercado debe entenderse el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas. No puede, pues atenderse al valor de venta de los inmuebles, por cuanto ese valor depende de múltiples factores que no necesariamente se hallan presentes en el valor de mercado, como pueden ser la necesidad de llevar a cabo la venta o la compra o la relación que pueda unir a vendedor con comprador, entre otras**”.*

Este Tribunal define el valor de mercado como *“el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas”*. Es cierto, que, debido a la situación de crisis económica existente en el país, muchos contribuyentes se han visto casi obligados a vender sus propiedades a fin de obtener la liquidez necesaria para hacer frente a sus gastos, de ahí que este Tribunal hable de *“precio más probable”*. Cabe destacar que lo que grava el impuesto es el incremento de valor, por lo que no se debería atender al valor de mercado ya que es un valor ficticio totalmente ajeno a los valores de compra y venta, cuyos valores habrán de ser admitidos por la Administración salvo que se acredite que las operaciones hayan sido en fraude.

Continuando con el análisis del concepto de *“valor”* cabe destacar que algunos Tribunales, como el TSJ de C. Valenciana (Sentencia 14/09/2016, nº 520/2016, FJ 1º) o el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, nº 13, Barcelona (Sentencia 22-1-2013 nº

16/2013 FJ 5º), se han pronunciado en otro sentido distinto, indicando que para acreditar la pérdida de valor es suficiente aportar las escrituras públicas de compra-venta, siendo esta línea jurisprudencial beneficiosa para el contribuyente debido a que así no es necesario acudir a informes periciales contradictorios. Por otra parte, encontramos la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que, en su artículo 33.2, dice que el juez concede a las partes un plazo de 10 días para formular las diligencias que considere oportunas, pudiendo llegar los ayuntamientos a aportar el valor que otorgaron al suelo en el momento de la transmisión.

En resumen, la jurisprudencia es pacífica en vincular el devengo del impuesto a la existencia de una plusvalía, indicando que no se dará el devengo si no se da la plusvalía por falta de los elementos esenciales.⁸

Por otro lado debemos dar importancia a que la falta de aumento de valor, o el aumento inferior al resultante de aplicar los criterios legales, debe poder ser demostrado por el contribuyente, y si demuestra que no existe ese incremento de valor, no nacerá la obligación tributaria. Para demostrar esta justificación vemos el cambio legislativo realizado por la Diputación Foral de Guipúzcoa (por la STC nº26/2017 de 161/2/2017) en el que, mediante *Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo*, se modifica el IIVTNU y se dispone, en su artículo primero apartado primero, que: ***“Para que nazca la obligación tributaria principal del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, regulado en la Norma Foral 16/1989, de 5 julio, será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos.”***

Al final, se vuelve a un sistema similar al inicial en el que se tenían en cuenta dos valores, el de compra y el de venta, tal y como se establece en su artículo único apartado segundo: *“A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinará por comparación del valor de*

⁸ Vid. STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Julio 2015, STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 de Abril de 2016, Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León de 24 de Abril de 2016, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 17, Madrid, S 9-1-2015, nº 4/2015.

adquisición de la pro-piedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio” Y conforme a lo que se define ahora, se huye del concepto de “valor de mercado” para considerar que los valores de adquisición y venta generan un sistema más de acorde con la Constitución.

5.3 INCIDENCIA DE LA REGULACIÓN ACTUAL DEL IIVTNU SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ARTÍCULO 31.1 CE

Desde un punto de vista constitucional, a tenor del artículo 31.1 CE, debemos hacer referencia a la existencia de ciertos principios que guían nuestro sistema tributario y su incidencia en la regulación del impuesto en estudio, el IIVTNU, dichos principios, ya comentados en el epígrafe 3.1 son: **principio de capacidad económica, no confiscatoriedad, igualdad y progresividad.**

Comenzaremos estudiando el principio de capacidad económica, que es un principio básico este sistema y tiene su configuración en la jurisprudencia del TC, a través de sentencias como STC 221/1998 de 11 de Diciembre, FJ 4º y la STC 194/2000 de 19 de Julio, FJ 8º, como *“un límite al poder legislativo en materia tributaria, vinculándolo y limitando su libertad de configuración ya que en caso contrario quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia, por lo que debe quedar excluido cualquier gravamen de riqueza ficticia”.*

Esta misma línea jurisprudencial es la utilizada por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 16/2/2017 nº 26/2017 y 1/3/2017 nº 37/2017 para declarar la inconstitucionalidad de algunos artículos de las normas forales del IIVTNU de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y de Álava ya que sometían a gravamen situaciones de inexistencia del incremento gravado por este impuesto. Ambas sentencias establecen que *“por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier*

manera, sino exclusivamente de “acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE [...] imponiéndose en los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1.”

Tras los razonamientos expuestos por el TC, debemos destacar que el principio debe tenerse en cuenta para tomar como hecho imponible del impuesto sólo la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión, por lo que, en caso de que se pueda acreditar que se han producido pérdidas en dicha transmisión, no se habría puesto de manifiesto ningún tipo de capacidad económica, todo ello basado en las sentencias hasta ahora citadas del TC en las que se dispone 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 tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión [...] impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.”*

Después de ver este principio, entramos a ver el **principio de no confiscatoriedad**. Esto se debe hacer ya que si se gravan situaciones de rentas ficticias, el impuesto sería confiscatorio, como ha determinado el propio TC. Antes de hablar si la configuración actual del impuesto hace que pueda llegar a ser confiscatorio debemos definir que entiende la propia jurisprudencia por ello, acudiendo a la STC 150/1990 Pleno de 4 de octubre de 1990 FJ 9, *“en materia fiscal, la confiscación no supone la*

privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos[...] la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 CE.”

De lo que podemos afirmar que el impuesto tiene alcance confiscatorio, según su regulación actual al gravar situaciones en las que no se han producido incrementos de valor. El TC se mantiene en la misma línea jurisprudencial, lo que se ve en sus sentencias recientes relativas a la inconstitucionalidad de las normas forales del IIVTNU, indicando que si se “sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).” Resumiendo, se pone en duda la constitucionalidad del impuesto dado que el cálculo queda anclado al valor catastral y en la aplicación de unos coeficientes con carácter multiplicador sobre el tiempo de permanencia de la propiedad en nuestro poder, que siempre darán como resultado una cuota positiva, eludiendo la esencia misma del impuesto, que es gravar el incremento de valor.

Ahora encontramos el **principio de igualdad y progresividad**, del cual hay que destacar que ha sido estudiado por el TC, y éste ha dado unas pautas para ver si se ha vulnerado el mismo. Del estudio realizado por Juan Enrique Varona⁶ extraemos: “No es el principio de igualdad ex art. 31,1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) el que podría considerarse infringido por este impuesto. En este sentido, hay que destacar que en muchas ocasiones el Tribunal Constitucional ha aplicado dicho principio tomando

como criterio de contraste el de capacidad económica, es decir, arrancando de situaciones que siendo igualmente reveladoras de riqueza recibían un tratamiento distinto. A este respecto, este Tribunal ha seguido la siguiente lógica. En primer lugar, se comparan dos situaciones a efectos de verificar si desde la perspectiva del principio de capacidad económica son homogéneas, básicamente iguales. Posteriormente, se comprueba si el tratamiento dispensado por el legislador a una y otra situación es distinto. De existir tal diferencia de trato, se averigua, en tercer lugar, si esta circunstancia obedece a una causa razonable y objetiva que permita fundamentar la diversa regulación normativa. Por último, aun existiendo dicho motivo, para que esta desigualdad no de-genera en discriminación y pueda superar el juicio de constitucionalidad, es necesario que la referida diferencia sea adecuada y proporcional a la finalidad perseguida, de tal modo que el grado de diversidad de trato no resulte desmesurado de acuerdo con el fin al que propende la razón que justifica la diferencia de tratamiento. Lógicamente, **para que la Ley incurra en inconstitucionalidad no basta que la discriminación sólo pueda generarse en casos aislados o en supuestos puntuales no previstos en la norma, sino que es preciso que pueda producirse en la generalidad de los casos.**”

Del presente apartado extraemos que no se vulnera el principio de igualdad y progresividad fijado por la CE en su artículo 31.1. Para poner un ejemplo, ante dos valores catastrales iguales e igual tenencia de años, aplicaremos los mismos coeficientes multiplicadores por lo que se obtiene la misma cuota para los dos contribuyentes, demostrando que no se vulnera el citado principio.

Pero esto no está tan claro ya que son muchas las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas al TC que demuestran todas las dudas existentes:

-nº 409/2016: Por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 22 de Madrid, en relación con los artículos 107 y 110.4 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/20041, de 5 de marzo, por posible vulneración de los artículos 14 y 31 de la CE. Admitida el 1/3/2016.

-nºs 4864-4865-4866-4867-4868/2016: planteadas por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el artículo 107

del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por posible vulneración del artículo 31.1 de la Constitución. Admitidas el 31/1/17 y publicadas en el BOE el 9/2/2017.

Así mismo, respecto a la constitucionalidad del impuesto, no sólo han sido los Tribunales los que han planteado dudas, sino también la doctrina tributarista:

“Es claro que, al prescindir totalmente del valor de adquisición, y calcular éste exclusivamente sobre la base del valor del terreno en el momento del de-vengo, en modo alguno puede afirmarse que lo que se grava sea un “incremento real”. Puede incluso no haber existido incremento alguno, o haber sido diferente del que resulte de los porcentajes aprobados por los Ayuntamientos dentro del cuadro de mínimos y máximos que fija la Ley [...] Se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución...”⁷

“El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La res-puesta es, a mi juicio, claramente negativa”⁸

“En el contexto actual, el IIVTNU se ha convertido en un tributo al que la crisis inmobiliaria ha llevado a un punto muerto, con una capacidad recaudatoria menguante, al menos en los próximos años, y unos problemas de aplicación que producen resultados insatisfactorios. [...] La regla de valoración del hecho imponible, que permite establecer la base imponible del impuesto, pe-se a su respaldo constitucional, responde a un esquema de funcionamiento de la Economía muy distinto del actual. Y no sólo esta figura, en su conjunto el sistema tributario local precisa de una remodelación, en la que el IIVTNU, al menos en su configuración actual, parece no tener demasiado encaje.”⁹

⁹ Alejandro Rodríguez Fernández-Oliva, “La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia

5.4 CONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU: ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE FECHA 16 DE FEBRERO DE 2017 (Nº 26/2017) Y DE 1 DE MARZO DE 2017 (Nº 37/2017)

El TC, recientemente se ha pronunciado respecto de la constitucionalidad del IIVTNU, los pronunciamientos que vamos a estudiar se basaran en dos cuestiones de inconstitucionalidad, por un lado, la formulada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia, sobre los artículos 1,4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa y los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por posible vulneración de los artículos 24 y 31 de la Constitución; y de otro lado, la cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre la Norma Foral 46/1989 relativa al IIVTNU del Territorio Histórico de Álava, por posible vulneración de los mismos artículos constitucionales, el 24 y el 31, en la que el TC se pronuncia en líneas similares.

Parece importante destacar que, aunque en la admisión a trámite se menciona la posible vulneración de los artículos 24 y 31 de la Constitución Española, en ambas resoluciones, el TC deja de lado la posible vulneración del artículo 24 indicando que: *“el imposibilitar la acreditación de el gravamen de minusvalías reales [...] de existir la vulneración denunciada, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con su capacidad económica” que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial”*, por lo que me centraré en el estudio de la posible vulneración del artículo 31.1 CE.

Tras lo expuesto anteriormente, se ve que en los recursos se soslayan los juicios de constitucionalidad de la norma estatal, limitando el TC la constitucionalidad a la Norma Foral, por lo que, tras ver el contenido de las sentencias indicadas, así como su idéntica fundamentación jurídica, podemos derivar que los recursos antes mencionados sobre la constitucionalidad, podrán tener similar resultado respecto de la norma estatal.

Relacionando este apartado con el apartado 5.2 de este estudio, podemos indicar que el TC viene a sostener lo expuesto anteriormente mediante los siguientes argumentos: *“Precisa-mente a esta previsión constitucional (art. 47) responden tanto la figura de las contribuciones especiales como la del impuesto controvertido, unas y otro, como un medio de devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos.”*

La STJS de Andalucía de fecha 15/9/2016 (nº 834/2016) trataba de salvar la constitucionalidad del impuesto en estudio ya que afirmaba que una de las finalidades del impuesto era devolver a la comunidad parte de las plusvalías generadas por las actuaciones de la Administración, pero como ya se ha dicho, no se han generado plusvalías debido a la crisis económica sufrida en España, que ha derivada, no sólo en una bajada de los precios de los inmuebles, sino además en que las partidas presupuestarias para incentivar el crecimiento urbanístico no han incrementado.

El TC simplemente recuerda el artículo 47, a diferencia de lo que han hecho algunos Tribunales, centrando sus argumentos en valorar si la legislación controvertida es adecuada al artículo 31.1 CE:

“Por su parte, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”, incorporando <<un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones>> [...] la Constitución preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél

principio constitucional quede a salvo. Eso sí, **en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.** [...] De modo que la **<<prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica.** [...] El hecho de que el constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (“la”) sino de un adjetivo posesivo (“su”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, **<<respecto de cada uno>>** de lo cual se deduce que **<<es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica>>** de manera que **<<no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica>>**. Por esta razón el tributo, **<<cualquier tributo>>**, debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica. [...] **La carga tributaria de cada contribuyente varía en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.** [...] Estamos entonces ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión [...] siendo totalmente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.”

Tomando como base los argumentos expuestos hasta el momento, el TC valora que la opción que tomó el legislador en sus inicios es plenamente válida siempre que no se esté gravando al sujeto pasivo de la obligación por la obtención de rentas ficticias, es decir, por incrementos de valor nulos. Por lo que, para resolver de un modo más adecuado esta situación de inexpressividad de capacidad económica establece, el TC, una

distinción entre renta potencial e irreal indicando que: *“una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar <<porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”, de manera que en nuestro sistema tributario no sería válida ninguna figura que gravara rentas ficticias, ya que ésta supuesta figura quebraría el principio de capacidad económica. El TC, continúa indicando que “los preceptos sin admitir prueba en contrario [...] impiden al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, si no exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE). [...] Carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. [...] por lo que « [la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica].»”*

Resumiendo, se debe destacar que no son ajustadas a derecho las situaciones en las que se grava una capacidad económica ficticia, por lo que el TC declaró la

inconstitucionalidad de los preceptos al no permitir que los sujetos pasivos del impuesto prueben a obtención de pérdidas en la transmisión realizada.

Por otro lado, el TC, en su STC nº 26/2017, señala que no puede entrar a valorar el argumento de las Juntas Generales, Diputación Foral de Guipúzcoa, Abogada del Estado y Fiscal General del Estado, ya que sostienen lo que argumentan Tribunales inferiores, es decir, que ante la falta de incremento de valor se produce la inexistencia del hecho imponible por lo que no se da el nacimiento de la obligación tributaria. Y afirma esto ya que *“no corresponde a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [...] Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE.)”*

Por lo que el Tc expone que no puede actuar como legislador, sino que actuará como juzgador acerca de si los preceptos legislativos se adaptan o no a la Constitución pero nunca eliminándolos del Ordenamiento Jurídico, como indica: ***“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 urbana.”

De lo que extraemos los siguientes razonamientos:

a) El Tribunal no ha resuelto todo el problema que persiste en el IIVTNU, ya que solamente se encarga de resolverlo declarando inconstitucionales los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de ambas Normas Forales, *“en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia”*. Ofreciendo meramente una solución parcial, es decir, únicamente cubre las situaciones en las que se produjeron pérdidas o se transmitió el bien por la misma cantidad que se adquirió.

b) El TC deja abierta la puerta para situaciones como

-Que el incremento de valor sea inferior a la cuota resultante, o

-Que la base imponible sea más grande que el aumento de valor real, resultando así el cálculo de la cuota superior al aumento de valor real.

En situaciones parecidas a las mencionadas aquí, el TSJ de Cataluña ofrece una solución para demostrar que no se ha producido un aumento de valor o que, si ha existido, se puede demostrar que es inferior al resultado de aplicar los criterios legales, a través, por ejemplo, de una prueba pericial contradictoria.

c) Finalmente, se debe hacer mención a los efectos temporales de las sentencias tratadas en este apartado, y para conocerlos debemos acudir, primero a la base jurídica del TC, es decir, la *Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional*, en la que nos informa de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de los preceptos legales en sus artículos 38 y ss. Para poder entender dicha base jurídica de una manera más completa, acudimos en segundo lugar a la propia jurisprudencia del TC (STC 20/2/1989, nº 48/1989, FJ11º) en la que nos explica esos efectos: *“En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) (RTC 1987\19) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento. La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquéllos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. [...]Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las*

modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución. La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptible de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquéllas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría -como con razón observa el representante del Gobierno- un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno.” Por lo que, mencionada su base jurídica y

expuestos los argumentos del TC, se entiende que los efectos de esta sentencia serán siempre prospectivos, es decir, que sólo tendrá efectos en las sentencias que no sean firmes o que se generen con posterioridad a la publicación de la Sentencia en el BOE.

6. PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO

Como paso previo al análisis de los procedimientos para la devolución del impuesto, destacaremos algunos elementos necesarios para ello.

En primer lugar, es necesario diferenciar claramente entre; si el impuesto se gira mediante liquidación o como acto administrativo realizado por la Administración; o bien, proviene de una autoliquidación realizada por el propio contribuyente.

Se debe haber una distinción entre ambos sistemas debido a que en cada uno de ellos los plazos para recurrir serán diferentes. En caso de encontrarnos con una liquidación, el plazo para recurrir en reposición es de 1 mes a contar desde el día siguiente a la notificación, tras lo cual, una vez finalizado el plazo, nos encontraremos frente a una resolución firme y no podremos interponer recurso alguno.

En contraposición, en la autoliquidación se dispone de un plazo de 4 años, una vez presentada, para solicitar la devolución de ingresos indebidos reconocida en el artículo 221 de la Ley General Tributaria 58/2003. A pesar de esto, debemos tener en cuenta que, aunque la entidad que se encarga de gestionar y recaudar los impuestos municipales nos ayude en la confección de la autoliquidación, no implica una

modificación, ni en la denominación, pasando a tratarse de una liquidación, ni en los plazos para recurrir, que sigue siendo, en este caso, un plazo de 4 años.

En segundo lugar, y siguiendo el hilo conductor de los efectos prospectivos mencionados en el apartado previo, a pesar de encontrarnos ante situaciones firmes podremos solicitar la responsabilidad patrimonial de la Administración, reconocida en la Ley 40/2015¹⁰, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en los artículos 32 y ss. Encontrando en el artículo 32.3 apartado a) que *“Se reconoce que la responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también [...] cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional”*. A pesar de que se reconoce dicha responsabilidad de la Administración en caso de declararse inconstitucional algún precepto de las normas, la propia Ley nos establece un requisito y es que *“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”*, por lo que, tras lo expuesto, la norma nos obliga a interponer recurso una vez publicada la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma y que, tras haber alegado la inconstitucionalidad del precepto legal, hayamos obtenido una resolución desestimatoria. De otro lado, el artículo 34.1 de la citada norma establece que *“en los casos en que la responsabilidad patrimonial se derive de declaraciones de inconstitucionalidad, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que la sentencia disponga otra cosa”* por lo que, tras la publicación de la

¹⁰ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público

sentencia podremos reclamar la responsabilidad patrimonial a la Administración siempre que estemos dentro del plazo de 5 años.

Por lo que, resumiendo, es importante tener en cuenta si se trata de una liquidación o una autoliquidación dado que los plazos son muy distintos para ambas. Por otra parte, el TC se ha pronunciado respecto al posible silencio negativo de la Administración que desestimaría los recursos diciendo que ello no conlleva la existencia de un plazo de caducidad para impugnar un acto tras producirse la ficción legal de la desestimación por silencio administrativo, ya que esto vulneraría “*frontalmente el derecho del interesado a acceder a la jurisdicción, contraviniendo el artículo 24.1 de la Constitución Española, La cuestión es unánime y reiteradamente resuelta por la doctrina, sea la del Tribunal Constitucional o la del Tribunal Supremo, valiendo como ejemplo la reciente Sentencia del Pleno del TC 52/2014, de 10 de abril de 2014.(SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3, 204/1987, de 21 de diciembre, 63/1995, de 3 de abril).*”

Para saber cómo podemos reclamar el impuesto, consultaré una página de internet de un grupo de abogados altamente conocido, “*Legalitas*”¹¹ en el que nos indica que para reclamar el impuesto tenemos que tener en cuenta una serie de pasos:

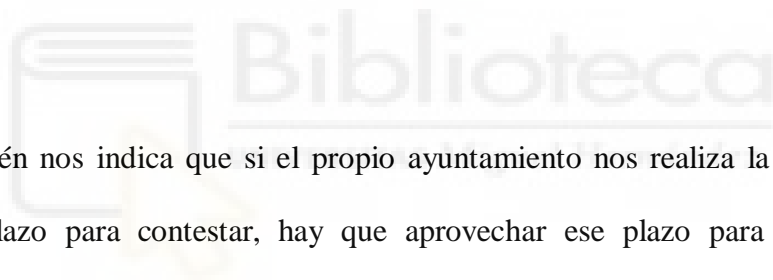
1. Tras efectuar el pago de la plusvalía, que es un requisito fundamental, tenemos que presentar un escrito de solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos ante el Ayuntamiento que haya recaudado el impuesto, indicando el importe pagado.

¹¹ <https://www.legalitas.com/actualidad/Legalitas-detecta-en-las-plusvalias-municipales-un-nuevo-conflicto>

2. Así se abre la vía administrativa, tras lo cual la Administración nos contestará dándonos un plazo para interponer el Recurso de Reposición y si lo permite la reclamación Económico Administrativa que será resuelta por el Tribunal Económico Administrativo municipal correspondiente.

3. Aquí es donde se abre el procedimiento judicial, donde más posibilidades tiene el contribuyente de ganar. El plazo para interponer el Recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente, donde se dilucidará la cuestión del contribuyente.

También nos indica que si el propio ayuntamiento nos realiza la liquidación y nos da un plazo para contestar, hay que aprovechar ese plazo para interponer el correspondiente escrito de alegaciones o recurso de reposición, siempre antes habiendo efectuado el pago.



7. CONCLUSIONES

Tras haber realizado un análisis del IIVTNU hemos observado como su configuración legal conduce a ciertos contribuyentes a situaciones no ajustadas a derecho, ya que, en esas situaciones se gravan rentas ficticias, es decir, situaciones en las que no se expresa ninguna manifestación de capacidad económica porque no ha existido ese incremento de valor. De todo este estudio sacamos las siguientes conclusiones:

1) Que en su primera legislación, el IIVTNU, se valía de un sistema más ajustado a derecho y beneficioso para el contribuyente ya que, al utilizar dos valores (el de compra y el de venta) ofrecía unas cifras más próximas a la realidad que las cifras que nos da un sistema basado en el valor catastral y unos coeficientes multiplicadores.

2) Que el propio legislador, a través de todos los cambios en la configuración del impuesto no ha introducido beneficio alguno para el contribuyente, lo que ha terminado por alcanzar la situación actual en la que se gravan, como ya se ha dicho anteriormente, unas rentas ficticias.

3) Se ha venido a demostrar que es necesario un cambio en la configuración del IIVTNU, debido a la situación en la que nos encontramos, que se ha dejado ver en la modificación de la Norma Foral de Guipúzcoa, en la que se han introducido cambios de

los que se deriva que no se devenga el impuesto en las situaciones en las que no haya existido el incremento de valor que grava este impuesto.

4) Que el TC, aun pronunciándose sobre la inconstitucionalidad actual del IIVTNU, ofrece una solución parcial:

Primero, porque, a pesar de establecer que el modo de cálculo es ajustado a derecho, deja de lado algunos supuestos, como los que ya se trataron en epígrafes anteriores, en los que la cuota a ingresar es mayor que el aumento de valor experimentado por el bien.

Segundo, el TC ofrece una solución parcial porque simplemente se pronuncia sobre la normativa foral, dejando de lado la normativa estatal, para la cual, independientemente de que exista una jurisprudencia pacífica que coincide que sin el aumento de valor no se aprecia la producción del hecho imponible, deja de lado a los contribuyentes, ya que éstos tienen que acudir a la vía jurisdiccional para defender sus intereses, vía que puede no ser accesible para aquellas personas que carecen de recursos.

5) Que tras todos los elementos expuestos a lo largo del presente estudio, se pone de relevancia la necesidad da una profunda reforma de todo el sistema tributario español por dos motivos clave: porque un sistema en el que una gran parte de los ingresos procede de los activos inmobiliarios, produce que en situaciones de crisis, el sistema quiebre y, en segundo lugar, el presente sistema provoca, en demasiadas ocasiones, que el contribuyente debido a su escasez de medios no pueda defender sus intereses frente a la Administración.

A título personal, decir que me ha sorprendido la cantidad de jurisprudencia, artículos y demás información que se encuentra sobre un problema como éste cuando los ciudadanos de a pie, en su mayoría no tienen ni idea del problema al que se enfrentan, o pueden enfrentarse, y que todavía no haya una solución expresa.

Para terminar con el trabajo, recordar a todos los contribuyentes que ante una situación que no sea ajustada a derecho, acudan a un especialista en la materia y traten de hacer valer sus derechos frente a un impuesto que claramente deja de lado a los propios contribuyentes. Y, por otro lado, después de haber realizado todo este estudio y comprender que es completamente necesaria una reforma sobre este impuesto, espero que se realice a la mayor celeridad posible para perjudicar a cuantos menos contribuyentes mejor, manteniendo el impuesto, pero modificándolo de tal manera que no se graven situaciones en las que el propio contribuyente vende “a pérdidas”.

8. ANEXO 1

MODELO DE ESCRITO DE SOLICITUD DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN DEL IIVTNU CON DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

**AL __EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ... (Departamento
correspondiente)_____**

D./Dña _____, mayor de edad, con documento nacional de identidad número _____, con domicilio a efectos de notificaciones en este expediente en _____, ante el Ayuntamiento comparezco y como mejor proceda en derecho,

EXPONE

Primero.- Que en fecha _____ he formalizado negocio de _____, a cuya virtud se ha operado la transmisión del inmueble sito en _____.

Segundo.- Que en relación con dicha transmisión, en fecha _____ de _____ de _____, se presentó autoliquidación por el concepto IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA del año _____, por importe de _____ euros, según AUTOLIQUIDACIÓN, número _____. El importe autoliquidado fue ingresado con fecha _____.

Tercero.- Que el inmueble objeto de autoliquidación fue adquirido en fecha _____ de _____ de _____, por importe de _____ euros, mientras que la transmisión ha tenido lugar por importe de _____ euros. De lo anterior cabe concluir que, atendiendo a la realidad de los hechos y siendo el valor de transmisión inferior al de adquisición, la diferencia entre ambos valores no solo no pone de manifiesto ningún incremento de valor del terreno, sino que lo que realmente se pone de manifiesto con la transmisión del inmueble es una disminución del valor del mismo que se ha materializado en una pérdida económica.

Cuarto.- Que en dicha autoliquidación he aplicado, por imperativo legal, el método de cuantificación del impuesto previsto en la normativa de aplicación. Dicho método parte de un criterio objetivo de cuantificación de la base imponible que consiste en aplicar, sobre el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión, un determinado porcentaje, el cual, a su vez, es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento por el número de años en que se ha generado el incremento de valor, con un máximo de 20 años. La aplicación de este método de valoración supone que el impuesto no somete a tributación la plusvalía real generada sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva que siempre arrojará un saldo positivo.

Quinto.- Que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 11 de mayo de 2017, cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016, ha declarado los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, inconstitucionales y nulos, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, pues se están gravando con ello situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que resulta contrario al art. 31 de la Constitución.

Según el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica impide al legislador establecer tributos tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o, al menos, potencial, o lo que es lo mismo, en supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.

Esto es precisamente lo que ocurre con el IIVTNU, cuando el gravamen recae sobre supuestos en los que no se ha producido un incremento real del valor del terreno o se ha producido una disminución del valor, que se pretende gravar una capacidad económica irreal o ficticia, violentándose con ello el principio de capacidad económica.

Por lo anterior, concluye al Tribunal que “el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación 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 inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”.

El Tribunal Constitucional extiende la declaración de inconstitucionalidad y la consiguiente nulidad, al art. 110.4 de la LHL en la medida en que el texto legal impone el cálculo del impuesto conforme al método objetivo de valoración de la base imponible, sin permitir al sujeto pasivo acreditar un resultado diferente y, por tanto, impidiendo la acreditación de la existencia de situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Sexto.- Aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional al caso que nos ocupa, considero que la autoliquidación presentada no se ajusta a derecho y que la misma ha perjudicado mis intereses legítimos, al haberse sometido a tributación por el IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA una transmisión en la que no se ha obtenido una plusvalía real sino una disminución del valor de los terrenos, como así ha quedado de manifiesto, pues la diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición arroja un saldo negativo de _____ euros.

De conformidad con lo anterior, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en los preceptos que lo desarrollan, debe ser rectificada la autoliquidación presentada por el IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, con el número _____, por la transmisión del inmueble sito en _____, para ser ajustada a la realidad de los hechos y a la doctrina del Tribunal Constitucional, de lo que resulta la inexistencia de base imponible gravable y, por tanto, una cuota a ingresar de 0 euros.

Como la cuota ingresada por la autoliquidación impugnada fue de _____ euros, por el mismo concepto y hecho imponible, fácilmente se concluye la existencia a mi favor de un derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidamente efectuados por importe de _____ euros. A la que deben añadirse los intereses de demora desde la fecha del ingreso de tal cantidad a la fecha de la ordenación a mi favor del pago correspondiente según dispone la Ley General Tributaria en su artículo 221.

En cumplimiento de las previsiones de la normativa vigente designo para el ingreso de tal cantidad a mi favor la cuenta bancaria número _____.

Séptimo.- Como prueba de las alegaciones anteriores se acompañan al presente escrito los siguientes documentos, a los efectos previstos en los artículos 105 y siguientes de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre):

DOCUMENTO Nº 1: Copia de la autoliquidación por el concepto IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA del año _____, número _____, presentada el ____ de ____ de _____.

DOCUMENTO Nº 2: Justificante del ingreso del importe resultante de la citada autoliquidación.

DOCUMENTO Nº 3: Escritura pública de fecha _____ por la que se produjo la adquisición del inmueble cuya transmisión se autoliquidó en su momento, en la que consta como valor de adquisición el de _____ euros.

DOCUMENTO Nº4: Escritura pública de fecha _____ por la que se produjo la transmisión del inmueble por la que se formuló autoliquidación contra la que venimos en este acto, en la que consta como valor de transmisión el de _____ euros.

DOCUMENTO Nº 5: (EN SU CASO): Dictamen pericial, emitido por perito hábil, sobre los siguientes extremos:

1.- Determinación del valor real del inmueble objeto de autoliquidación en el momento de su adquisición, (_____), que ha sido estimado en _____ euros.

2.- Determinación del valor real del inmueble objeto de autoliquidación en el momento de su transmisión, (_____), que ha sido estimado en _____ euros.

Por lo expuesto,

SOLICITO AL _____ que teniendo por presentado este escrito, así como los documentos que se acompañan, se sirva admitirlos, tener por instada la rectificación de la autoliquidación de la que se acompaña copia, presentada por el compareciente, y en virtud de lo dispuesto en los artículos 14 del Real Decreto Legislativo 2/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 32, 120.3 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y previos los trámites a que haya lugar, dicte en su día acuerdo por el que se declare indebida la autoliquidación practicada y el ingreso tributario derivado de la misma y se acuerde la rectificación de la mencionada autoliquidación en el sentido que en este escrito se deja expuesto, practicando liquidación de la que resulta una cuota a ingresar de 0 euros; y ordene la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en el Tesoro Público, por el citado impuesto y ejercicio que importan la cantidad de _____ euros, y su ingreso a mi favor en la cuenta

bancaria _____, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221 de la Ley General Tributaria, más los correspondientes intereses de demora a contar desde la fecha del correspondiente ingreso.

En _____ a _____ de _____ de _____.

Fdo. _____



9. ANEXO 2

MODELO DE ESCRITO DE INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE REPOSICIÓN CONTRA LA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU

**AL EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ... (Departamento
correspondiente)**_____

D./Dña _____, mayor de edad, con documento nacional de identidad número _____, con domicilio a efectos de notificaciones en este expediente en _____, ante el Ayuntamiento comparece y como mejor proceda en derecho,

EXPONE



Primero.- Que en fecha __ de __ de __ he recibido _____ liquidación por el concepto IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA del año __, distada por _____, con fecha __ de __ de __, por importe de _____ euros, según liquidación número _____.

Dicha liquidación trae causa en la transmisión del inmueble sito en la calle _____ formalizada en el negocio de _____ (a completar con el negocio jurídico correspondiente) en fecha _____ de _____ de _____.

El inmueble objeto de liquidación fue adquirido en fecha _____ de _____ de _____, por importe de _____ euros, mientras que la transmisión ha tenido lugar por importe de _____ euros.

Segundo¹².- Que contra la citada liquidación no se ha interpuesto Reclamación económico-administrativa.

Tercero.- Que considero que la liquidación notificada, con numero _____, no es ajustada a derecho, por lo que por medio del presente escrito y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 2/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, interpongo el presente RECURSO DE REPOSICION contra el acto administrativo correspondiente, formulando las siguientes

ALEGACIONES

Primera.- Considero que la liquidación de referencia no es ajustada a derecho en la medida en que la misma trae causa en una transmisión en la que no se ha producido incremento del valor del terreno alguno, sino todo lo contrario, dicha transmisión ha generado una disminución del valor, como así se pone de manifiesto atendiendo a los valores de adquisición y de transmisión del inmueble.

La liquidación por el concepto IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA practicada parte de los criterios objetivos de determinación del incremento de valor previstos en la normativa de aplicación, consistentes en aplicar, sobre el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión, un determinado porcentaje, el cual, a su vez, es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento por el número de años en que se ha generado el incremento de valor, con un máximo de 20 años. Este método de valoración supone que el impuesto no somete a tributación la plusvalía real generada sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva que siempre arrojará un saldo positivo, sin que se pueda acreditar que se ha producido un incremento del valor del terreno diferente al así determinado o, incluso, sin que pueda acreditarse que tal incremento no se ha producido realmente.

La aplicación de dicho método de cuantificación de la base imponible al caso que nos ocupa, en el que no solo no se ha producido un incremento del valor del terreno, sino que por el contrario, se ha generado una disminución del valor del mismo, resulta del

¹² Incluir en supuestos de municipios de gran población en los que existe órgano para la resolución de la Reclamación económico-administrativa. En estos casos, la interposición del recurso de reposición es potestativo.

todo improcedente a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional que a continuación se expone.

Segunda.- Que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 11 de mayo de 2017, cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016, ha declarado los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, inconstitucionales y nulos, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, pues se están gravando con ello situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que resulta contrario al art. 31 de la Constitución.

Según el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica impide al legislador establecer tributos tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o, al menos, potencial, o lo que es lo mismo, en supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.

Esto es precisamente lo que ocurre con el IIVTNU, cuando el gravamen recae sobre supuestos en los que no se ha producido un incremento real del valor del terreno o se ha producido una disminución del valor, que se pretende gravar una capacidad económica irreal o ficticia, violentándose con ello el principio de capacidad económica.

Por lo anterior, concluye al Tribunal que “el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación 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 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”.

El Tribunal Constitucional extiende la declaración de inconstitucionalidad y la consiguiente nulidad, al art. 110.4 de la LHL en la medida en que el texto legal impone el cálculo del impuesto conforme al método objetivo de valoración de la base imponible, sin permitir al sujeto pasivo acreditar un resultado diferente y, por tanto, impidiendo la acreditación de la existencia de situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Tercera.- Como prueba de las alegaciones anteriores se acompañan al presente escrito los siguientes documentos, a los efectos previstos en los artículos 105 y siguientes de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre):

DOCUMENTO Nº 1: Copia de la liquidación por el concepto IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA del año _____, número _____, notificada por el Ayuntamiento el ____ de ____ de ____.

DOCUMENTO Nº 2: Escritura pública de fecha _____ por la que se produjo la adquisición del inmueble cuya transmisión se ha liquidado, en la que consta como valor de adquisición el de _____ euros.

DOCUMENTO Nº3: Escritura pública de fecha _____ por la que se produjo la transmisión del inmueble por la que se practicó la liquidación que se recurre en este acto, en la que consta como valor de transmisión el de _____ euros.

DOCUMENTO Nº 4: (EN SU CASO): Dictamen pericial, emitido por perito hábil, sobre los siguientes extremos:

1.- Determinación del valor real del inmueble objeto de liquidación en el momento de su adquisición, (_____), que ha sido estimado en _____ euros.

2.- Determinación del valor real del inmueble objeto de liquidación en el momento de su transmisión, (_____), que ha sido estimado en _____ euros.

Cuarta.- Que interesa a la parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 2/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado durante toda la vía administrativa, incluyendo la posible reclamación económico-administrativa¹³, aportando para ello en garantía _____, por un importe de _____ euros.

En virtud de lo anterior,

SOLICITO AL _____ que teniendo por presentado este escrito en tiempo y forma, así como los documentos que se acompañan, se sirva admitirlos, teniendo por interpuesto el oportuno recurso de reposición contra el acto administrativo referenciado, por solicitada la suspensión de la ejecución del mismo en base a la garantía aportada y, previos los trámites a que haya lugar, se resuelva el mismo acordando declarar nula la liquidación practicada por el concepto IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA del año____, por importe de _____ euros, con número_____, dejándola sin efecto por ser contraria a derecho.

En _____ a _____ de _____ de _____.

Fdo. _____

¹³ Incluir únicamente en los supuestos en los que quepa interponer reclamación económico-administrativa.

10. BIBLIOGRAFÍA

Referencias bibliográficas

-Fernando Casana Merino, *El impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

- Cristina Narbona Ruíz, *Perspectiva de la política de vivienda en España en los Noventa*”, Ekonomiaz nº 27, Euskadi, 1993.

- José Ignacio Conde-Ruíz, *La crisis fiscal en España*, Anuario Internacional CIDOB 2013- Relaciones Exteriores de España, Madrid, 2013.

- Gonzalo Bernardos Domínguez, *Creación y destrucción de la burbuja inmobiliaria en España: La primera crisis global: procesos, consecuencias, medidas*, Universidad de Barcelona y Centre de Recerca d’Economia del Benestar (CREB) ICE, Barcelona, 2009.

-Juan Enrique Varona Albert, “*A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*”, Revista Quincena Fiscal num.18/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010.

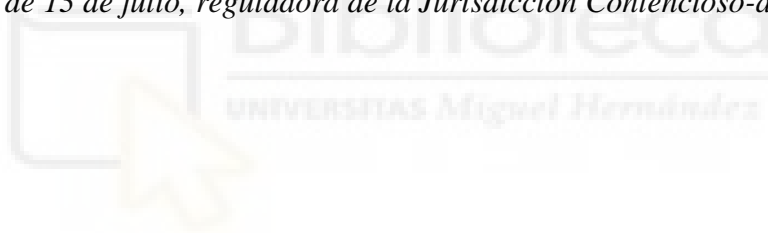
-Ramón Falcón y Tella, “*La posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”. Revista Técnica Tributaria, año 1993.

- Alejandro Rodríguez Fernández-Oliva, “*La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias*”, El Derecho Editores / Revista de Derecho Local El Derecho, nº 9, 2013.

-VV.AA, Aliaga Agulló, Eva (coord.): “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 4ª edición, Tirant lo Blanch 2017.

Referencias Legislativas

- Real Decreto de 13 de Marzo de 1919.*
- *Real Decreto-ley de 2 de Noviembre de 1928.*
- Ley de 17 de Julio de 1945 de Bases de Régimen Local.*
- Decreto de 25 de Enero de 1946 por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales.*
- Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local.*
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*
- Constitución Española de 1978.*
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.*
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
- Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.*
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público*
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.*
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.*
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.*



Referencias Jurisprudenciales

- Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno nº 31/2010, de 28 de junio de 2010.*
- *STS Sala 3ª, sección 2ª, de 20/6/2016, nº 1474/2016.*
- *STJ de Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Septiembre de 2012, sec. 1ª, nº 900/2012, rec. 488 /2011.*
- *STSJ de La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 de Octubre 2015, sec. 1ª, nº 249/2015.*
- STSJ Andalucía (Sevilla) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3ª, S 15-9-2016, nº 834/2016.*
- Sentencia Juzgado de lo Contencioso-administrativo. nº 1, Logroño, S 23-9-2015, nº 103/2015.*
- Sentencia de fecha 3/9/2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº9 de Barcelona, P.O 416/2013-C.*
- *STSJ de C. Valenciana, Sentencia 14/09/16, nº 520/2016, Rec. 4/2016.*
- Sentencia de fecha 22/1/2013, nº 16/2013, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 13, Barcelona.*
- Sentencia de fecha 1/6/2015, nº 104/2015, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 1, Zaragoza.*

- STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de Julio 2015.
- STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 de Abril de 2016.
- Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León de 24 de Abril de 2016.
- Sentencia Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. nº 17, Madrid, S 9-1-2015, nº 4/2015.
- Sentencia TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 22-11-2012, nº 1626/2012, rec. 706/2012.
- Sentencia de fecha 13/07/2015, nº 144/2015 Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza, nº3.
- Sentencia de fecha 18/1/2016 nº 10/2016 Juzgado de lo Contencioso-administrativo. nº 5, Málaga, rec. 611/2015.
- Sentencia Tribunal Constitucional 221/1998 de 11 de Diciembre.
- Sentencia Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de Julio.
- Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 16/2/2017 nº 26/2017.
- Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 1/3/2017 nº 37/2017.
- Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 4/10/1990 nº 150/1990.
- Sentencia Tribunal Constitucional. Fecha 20/2/1989, nº 45/1989.
- Sentencia Tribunal Constitucional. Pleno. Fecha 10/4/2014 nº 52/2014

Recursos Electrónicos

[-http://www.elderecho.com/](http://www.elderecho.com/)

[-http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon?legacy](http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon?legacy)

[-http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp](http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp)

Usados para la búsqueda de jurisprudencia y artículos doctrinales

- <http://www.boe.es/legislacion/> // Usado para la búsqueda y consulta de la legislación.

<http://www.tributolocal.es/como-se-calcula-el-impuesto-de-plusvalia-supuesto-practico/>

Usado para la obtención del supuesto práctico relativo al cálculo de un IIVTNU

<https://www.legalitas.com/actualidad/Legalitas-detecta-en-las-plusvalias-municipales-un-nuevo-conflicto> Usado para resolver dudas sobre el procedimiento de devolución.