

Buenas hoy queríamos comentar la ya famosa sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto Sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en adelante IIVTNU. [La STC es de fecha 16/02/2017](#) y responde a la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta por un Juzgado de lo contencioso-administrativo de San Sebastián, referente a una liquidación de “plusvalía” por la venta de unos terrenos por valor de 600.000€ que costaron 3.101.222,45€, siendo el importe de la liquidación 17.899,44€.

Hay que decir que la parte actora se opuso al planteamiento de la cuestión, por entender que el juez podía pronunciarse sobre el fondo sin necesidad de la interposición de ésta. No obstante el Juez entendió necesaria la interposición de la cuestión de inconstitucionalidad, por la regulación de los artículos 1 y 4 de la norma Foral y 104 y 107 del TRLHL *“impiden cualquier prueba en contrario en la determinación de la base imponible del tributo, reduciéndose las posibilidades impugnatorias a la “aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto”. Pues bien, para el órgano judicial es necesario determinar, de cara a la resolución del recurso, si los preceptos citados, en tanto que establecen una regla objetiva de valoración de la plusvalía aunque se haya producido realmente una minusvalía, son o no constitucionales.”* Es decir no se duda de la constitucionalidad en la liquidación del IIVTNU “subyace un incremento de valor” sino cuando la determinación del incremento que proviene de la aplicación de los preceptos citados **no es real ni cierta**.

En el supuesto que plantea el Juzgado, existe una evidente pérdida patrimonial por diferencias entre el precio de adquisición y el de venta, sin embargo la regulación sobre el IIVTNU no admite, a juicio del juez, “la posibilidad de impedir el gravamen de minusvalías ni de acreditar la existencia de esa minusvalía lo que, en su opinión “conduce al gravamen de un inexistente incremento del valor de los terrenos.

En definitiva, de la configuración del Impuesto se colige que para que surja el deber de contribuir es preciso que concurren tres requisitos:

- a) que se transmita un suelo
- b) que en el momento de la transmisión ese suelo sea urbano
- c) que se haya producido un incremento real del valor del suelo.

*“Sin embargo, tanto los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral, como los arts. 107 y 110.4 de la Ley estatal, **establecen como regla de valoración legal una auténtica ficción legal**. De este modo, al no contemplar la normativa (foral y estatal) la posibilidad de que se haya podido producir una minusvalía **se estaría gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, por venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal sin posibilidad de articular prueba alguna en contrario** (por ejemplo, mediante la valoración pericial contradictoria), no sólo constituye en sede de recurso contencioso-administrativo una clara limitación del derecho de defensa (art. 24.1 CE), sino que estaría gravando una renta meramente ficticia en contra del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica (art. 31 CE).”*

ARGUMENTOS DE LA ABOGACÍA DEL ESTADO.

Aunque tanto la Fiscalía del Estado como las Juntas Generales se opusieron, consideramos importante reseñar que la Abogacía del Estado se opone con los siguientes argumentos:

1.- Valor real no es igual a valor catastral

El art. 107 del TRLHL tiene su actual redacción por la Ley 51/2002, que establece que la base imponible estará constituida por el “incremento del valor de los terrenos” puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, a diferencia de la redacción anterior a la Ley 51/2002 que señalaba que la base imponible era el “incremento real del valor de los terrenos”. Para la Abogada del Estado, el auto de planteamiento confunde el “valor real” y el “valor catastral”, **cuando es evidente que la Ley 51/2002 hizo desaparecer el término “real” que adjetivaba al incremento del valor**, lo que pone de manifiesto que aun cuando se evidencie por una revisión catastral que el contribuyente ha obtenido una minusvalía, no por ello sería inconstitucional, puesto que existe una renta potencial gravable que dejaría a salvo del principio de capacidad económica. De hecho, en el caso de autos, la transmisión por 600.000 euros de la finca pone de manifiesto una riqueza gravable. Hay que tener presente que el fundamento del Impuesto no es gravar el incremento “real” provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido con fundamento en el art. 47 CE que dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos”.

*“Es cierto, entonces, para la Abogada del Estado, que en una situación como la actual, en la que los precios de los inmuebles han bajado respecto a años anteriores y en la que el titular de un inmueble puede verse obligado a enajenarlo por un precio inferior al de adquisición, puede ocurrir que, pese a haber obtenido una pérdida económica, a efectos del Impuesto municipal resulte un incremento del valor del terreno, lo que no tiene necesariamente que ser contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. **No hay que olvidar que durante las décadas anteriores y sobre todo en los años del llamado “boom inmobiliario”, el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, mientras que en el Impuesto municipal se tributaba igualmente en función del valor catastral y no del valor de mercado.** Eso sí, para paliar los efectos negativos de la crisis del mercado inmobiliario la normativa reguladora del impuesto ha previsto dos medidas que pueden aplicar los Ayuntamientos: de un lado, una reducción de valor catastral de hasta un 60 por 100 de su valor durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre los años 2005 a 2007.”*

2.- No es cierto que el sistema actual de valoración no admita la prueba en contra.

“Por otra parte y con relación a la eventual inconstitucionalidad del art. 7.4 de la Norma Foral 16/1989, y del art. 110.4 LHL, por su contradicción con el art. 24.1 CE, en la

medida que no permite la práctica de prueba en contrario, precisa la Abogada del Estado que estos preceptos prevén la posibilidad de establecer el sistema de autoliquidación para la gestión del tributo, respecto del cual el ayuntamiento “sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”. A su juicio, puesto que la denuncia 8 hace referencia a un procedimiento de autoliquidación de un tributo, que es un procedimiento tributario-administrativo y no judicial, que, además, carece de carácter sancionador, no le sería aplicable el art 24.2 CE, en cuanto se refiere a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa. Pero es que, además, añade, tampoco se estaría en presencia de una presunción, ni iuris tantum ni iuris et de iure, puesto que lo que se plantea es un método de valoración legal de la base imponible del impuesto, que se ajusta perfectamente a lo establecido en nuestro sistema tributario. Además, continúa, el art. 108 de la Ley 58/2003 admite expresamente la prueba en contrario de las presunciones, “excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”, lo que no sucede con la previsión analizada pues la normativa del tributo no prohíbe expresamente la prueba en contrario en relación con la plusvalía del suelo, lo que permite concluir que la aplicación del sistema de cuantificación establecido en el artículo 107.2 del TRLHL para el impuesto puede considerarse como una presunción “iuris tantum” del incremento del valor del suelo y, en consecuencia, que puede decaer por la probanza y acreditación de que tal valor ha sido otro distinto. Pero no sólo eso, sino que, mediante una interpretación de los arts. 107 y 104 LHL, en conexión con el sistema de comprobación de valores establecido en la Ley 58/2003 (arts. 57, 134 y 135), se puede entender que al sujeto pasivo le asiste el derecho a acudir a la tasación pericial contradictoria como método para la confirmación o corrección de la plusvalía sujeta a gravamen.”

Vistos resumidamente los argumentos entramos al análisis del fondo con los

FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA

1.- En el primer fundamento, se circunscribe la sentencia a las Normas Forales 16/89 del Territorio Histórico de Guipuzcua, **excluyéndose de la sentencia los artículos del TRLHL.**

“Por tanto, el objeto del proceso se circunscribe a los preceptos de la norma foral fiscal cuestionados por el órgano judicial, los cuales, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional (añadida por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero), conforman el objeto de enjuiciamiento de la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales, cuya interposición, legitimación, tramitación y sentencia se rigen también por lo dispuesto en el Título II para las cuestiones de inconstitucionalidad.”

2.- En el tercer fundamento se pasa a analizar la “mecánica” del impuesto:

“Se puede decir, entonces, que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los

Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que, según su configuración normativa, grava el “incremento de valor” que experimenten los terrenos, “puesto de manifiesto en el momento del devengo”, esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno y que se ha “experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años” . **Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo)”**

“Según esto, no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial, pues **el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión**, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues **su objeto no es la mera titularidad de los terrenos**, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; **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.**”

En consecuencia, es plenamente 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. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente 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**» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

Concluyendo que:

“Así las cosas, al establecer el legislador la ficción de 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”

*“En definitiva, el tratamiento que los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, 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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. **De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.**”*

En el resto de fundamentos la Sentencia refuta las alegaciones hechas tanto por la Fiscalía, Abogacía del Estado y las Juntas Generales, en el sentido de “conservar” la norma interpretándola de modo compatible con la conclusión arriba expuesta, pero el Tribunal en el fundamento 6º aún reconociendo que :

*“Es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación, de modo que «siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» . **Pero igual de cierto es que la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada** , sin que corresponda 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”*

En definitiva

“No es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras

del impuesto” (art. 7.4 NFG).”

¿Y AHORA QUE?

Aunque la sentencia excluye su extensión al TRLHL, resulta evidente que “cuando las barbas del vecino veas cortar...” pues los argumentos y razonamientos de la Sentencia, son perfectamente aplicables a la regulación del IIVTNU en el TRLHL, lo cual nos pone en un brete, máximo cuando la propia sentencia argumenta que no es posible una “interpretación salvadora” de la norma.

Habrà que estar entonces a la espera del legislador, de forma que cambie el articulado del TRLHL de modo que sea acorde a la sentencia, en definitiva transcribimos los [**5 puntos a resolver de JR Chaves ha planteado en su blog sobre el tema:**](#)

- *“El legislador debe reaccionar rápidamente y suspender la vigencia de los preceptos legales similares en el Impuesto sobre el valor de los terrenos o disponer su sustitución o adición por criterios que corrijan su carácter confiscatorio y garanticen que solo se tribute por incrementos reales. O sencillamente abrir el portillo con una puntual modificación legal que admita la prueba en contrario. Claro que una cosa es poder y otra querer.*
- *Existirá responsabilidad del Estado legislador en los términos de la nueva Ley 39/2015, de 1 de Octubre.*
- *Los recursos y reclamaciones frente a liquidaciones del impuesto de plusvalías pendientes ante los Juzgados y Salas se verán sometidos a posibles cuestiones de inconstitucionalidad, cuyo desenlace es fácilmente previsible. La alternativa sería una interpretación de los órganos jurisdiccionales en clave de la nueva jurisprudencia constitucional que propicie que en los casos de transmisión en pérdidas no existe hecho imponible.*
- *Se impone una revisión del modelo de financiación local. Los Ayuntamientos promoverán reuniones del máximo nivel para buscar medidas para compensar esta torpedo contra la línea de flotación de su recaudación.”*