



---

## Análisis y consecuencias de las esperadas sentencias del TC sobre la plusvalía municipal

**Miró Ayats**

**Ramón Palà**

Economist and Jurist, nº 209/2017 (abril)

### **La normativa sobre la plusvalía municipal y la reciente problemática planteada**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es uno de los impuestos vigentes con una historia más larga. El Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de 1919 es su antecedente lejano. A lo largo de su existencia, el impuesto ha vivido varias modificaciones en la configuración normativa, y ha cambiado sustancialmente la forma de determinación de la base imponible. La actual forma de cálculo del impuesto para el territorio común se estableció en 1988, con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. En los territorios forales, se adoptaron normativas análogas. El impuesto es potestativo, y cada Ayuntamiento puede decidir exigirlo o no.

La actual forma de cálculo del impuesto se basa en utilizar como base imponible un valor teórico, fijado a consecuencia de la multiplicación de tres factores: el valor catastral del suelo del inmueble transmitido, el número de años completos de tenencia (con un máximo de 20), y un porcentaje determinado por cada Ayuntamiento en sus ordenanzas municipales. A dicha base imponible se le aplica un tipo impositivo, fijado también por cada Ayuntamiento.

El mecanismo descrito hace que siempre se produzca un incremento de valor del suelo, con independencia de la evolución real de su valor, e incluso con independencia de la evolución del valor catastral del suelo.

Esto provocó un importante problema a partir de los años 2008 y 2009, cuando se evidenció que la evolución del valor de los terrenos, en la realidad, no era siempre de ascenso. A partir del inicio de la crisis económica, y de sus efectos especialmente importantes en el sector inmobiliario, se evidenció que era ilógico que el impuesto considerara que siempre y en todo caso se producían incrementos de valor en los terrenos. Por ello, alrededor del mencionado impuesto se ha producido últimamente una importante litigiosidad, dado que los contribuyentes han considerado totalmente injusto tener que tributar cuando estaban perdiendo dinero.



### Doctrina sentada por el Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional, en las dos sentencias recientes de 16 de febrero de 2016 y 1 de marzo de 2017, ha resuelto las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas contra la normativa foral de Guipúzcoa y Álava, respectivamente, en relación con IIVTNU.

El Tribunal Constitucional señala que la base de la exigencia del IIVTNU se halla en dos artículos de la Constitución: el 31.1 (deber de contribuir), y el 47 (participación de la comunidad en las plusvalías que genere la acción urbanística). En relación con el deber de contribuir, es sabido que debe realizarse de acuerdo con los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

El principio de capacidad económica, en palabras del Tribunal Constitucional, *“impide, «en todo caso», que el legislador establezca tributos «sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica»”*

Las sentencias aquí comentadas abundan en la distinción entre riqueza real o potencial y riqueza inexistente o ficticia. El canon de constitucionalidad de un determinado impuesto es que el gravamen se realice sobre una riqueza que, aunque no sea real en el momento presente, por lo menos pueda considerarse potencial, dado que, si se genera un gravamen sobre una riqueza meramente ficticia o inexistente, resulta inconstitucional.

El Tribunal Constitucional afirma que, en los casos en los que no se produce incremento de valor, la renta que pretende gravar el IIVTNU es ficticia. Señala el TC que *“estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”*. Para dicha categorización como renta ficticia, ha tenido mucha importancia la evolución de la economía. Así, el hecho de que se haya producido un descenso generalizado de precios ha provocado que la generación de disminuciones de valor sea un efecto no infrecuente, al que la regulación normativa debe atender.

Las sentencias acogen lo que podríamos considerar como una inconstitucionalidad de la norma que se ha manifestado a consecuencia de la situación económica, en el sentido de que la crisis económica ha convertido lo que podía ser una situación aislada (la inexistencia de incrementos de valor) en una situación no infrecuente.



Es muy probable que los pronunciamientos del Tribunal Constitucional se repitan en las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en relación con el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aplicable en territorio común (cuestiones 409-2016 y 4864 a 4868-2016) y en relación con la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra (cuestión 686-2017).

La doctrina sentada en las actuales sentencias cierra el debate sobre los casos en los que no se ha producido incremento de valor. No obstante, abre dos puertas de resultados todavía inciertos: por una parte, ¿qué pasa con los casos en los que existe un incremento de valor, pero es inferior al determinado por la forma de cálculo del impuesto? Las actuales sentencias del Tribunal Constitucional establecen que la normativa es incorrecta en aquellos supuestos en los que no hay incremento de valor, pero no resuelven los casos en los que se produce un incremento de valor, pero es inferior al determinado por la fórmula teórica de la norma. Y por otra parte, queda otro interrogante: ¿Qué requisitos debe cumplir o qué pruebas debe aportar el contribuyente para que se admita que en su caso no se ha producido el incremento de valor?

En relación con la primera de las cuestiones, el Tribunal Constitucional podría pronunciarse, en la cuestión 409-2016, sobre el caso en que existe un incremento de valor, pero el mismo es inferior al determinado por la ordenanza fiscal. En este sentido, creemos que estas situaciones merecen también un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, dado que tampoco se respeta el principio de capacidad económica si se hace tributar de forma objetiva (que puede llevar a una cuota tributaria de importe muy elevado) un incremento de valor que puede ser de una magnitud mínima.

En relación con los requisitos a cumplir por los contribuyentes para que se les reconozca el derecho a que no se sometan a tributación los casos en los que no ha existido incremento de valor, la solución se deja en manos del legislador:

*“deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.*

*Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia”*



### Efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la previa jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia

Según el criterio del TC, el IIVTNU no es constitucional “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”. Por lo tanto, considera que se produce una incompatibilidad del redactado de la norma con la Constitución en aquellos casos en que no hay incremento de valor.

Esta resolución del TC supone la culminación de una serie de impugnaciones en las cuales muchos tribunales (en particular, los Tribunales Superiores de Justicia de forma unánime) ya habían señalado la improcedencia de exigir el impuesto en los casos en los que no existía incremento de valor de los terrenos. CUATRECASAS había asumido la dirección letrada ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de los primeros recursos en que se planteó esta problemática, tras los cuales se dictaron las innovadoras sentencias de 22 de marzo de 2012 (procedimiento 511/2011) y de 9 de mayo de 2012 (procedimiento 501/2011), entre otras, en las que se establecía la doctrina de que solo cabía exigir el tributo en aquellos casos en que real y efectivamente existía un incremento de valor del terreno en el momento de su transmisión. La primera de las sentencias señalaba que:

*“1.ª) 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), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.*

*2.ª) 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 acudir 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.”*

Todos los Tribunales Superiores de Justicia que se habían pronunciado hasta la fecha (empezando por el de Cataluña en las sentencias mencionadas, y siguiendo por Madrid, Valencia, Andalucía,



Castilla y León y Asturias), ya habían señalado que cuando no se produce incremento de valor de los terrenos y el contribuyente puede probarlo, no se podía exigir el impuesto. Y ello por cuanto en estos casos no se producía el hecho imponible del impuesto (el incremento de valor), que es el presupuesto habilitante que debe producirse para que sea legítima la exacción del tributo.

Hay que señalar, en este sentido, que las sentencias del TC de febrero y marzo de 2017 implican incluso una superación de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia (aunque el efecto es el mismo: la improcedencia de exigir el impuesto en los casos en los que no se produce un incremento de valor). Las sentencias del Tribunal Constitucional señalan que la letra de la ley es abiertamente incompatible con la Constitución. Y ello a causa de que, según su criterio no puede hacerse una interpretación de dicha normativa compatible con el principio de capacidad económica. Así, aunque por vías distintas, se llega a la misma solución que habían señalado de forma unánime los Tribunales Superiores de Justicia.

La posición del Tribunal Constitucional como intérprete supremo de la Constitución, y la vinculación de sus sentencias para todos los poderes públicos, por lo tanto, obligarán a la jurisdicción ordinaria a amoldarse a sus pronunciamientos. Y en este sentido, los Juzgados y Tribunales deberán adaptar su previa jurisprudencia. Entendemos que dicha adaptación implicará llegar al mismo resultado (a la no exigencia del impuesto) pero a través de la vía de no aplicar la normativa del IIVTNU en los casos en los que no se produzca un incremento de valor.

Otro efecto previsible de estas sentencias, además de la adaptación de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia, es la previsible unificación de los criterios en las resoluciones de las administraciones locales o (por lo menos) de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo. Hasta ahora, a pesar de la doctrina unánime de los Tribunales Superiores de Justicia, prácticamente todos los Ayuntamientos, y algunos de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo, consideraban correcta la exigencia del impuesto incluso en los casos en que se probaba que había existido una disminución en el valor de los terrenos. A partir de ahora, deberán admitir la no exigencia del impuesto en los casos en los que el contribuyente demuestre que no hay incremento de valor.

### **Posibilidades de actuación ante liquidaciones y autoliquidaciones del IIVTNU**

Las situaciones en que se pueden encontrar los contribuyentes afectados son variadas dependiendo del modo de gestión del tributo en cada Ayuntamiento, y del estado procesal en que se encuentren. Se puede distinguir entre varios supuestos en los que se encuentre el contribuyente:



- Autoliquidaciones en casos en los que no haya incremento de valor: es el caso habitualmente más fácil, en el que se puede solicitar la rectificación de la autoliquidación dentro del plazo de cuatro años desde su presentación, con solicitud de devolución de ingresos indebidos.
- Liquidaciones que no se hayan recurrido en el plazo de un mes, en casos en que no haya incremento de valor: existen varias vías para intentar recuperar el impuesto (responsabilidad patrimonial del estado legislador, o bien procedimientos especiales de revisión de los actos administrativos, según los casos)
- Autoliquidaciones y liquidaciones que ya se hayan recurrido, pero respecto de las que no se haya obtenido la anulación, y hayan devenidos firmes: se puede solicitar la responsabilidad patrimonial del estado legislador.
- Autoliquidaciones y liquidaciones, en casos en que el incremento de valor real sea inferior a la base imponible determinada según la ordenanza: se puede iniciar el procedimiento de recuperación, para no perder los plazos de recurso o rectificación, a la espera de que el Tribunal Constitucional resuelva específicamente estos supuestos.
- Autoliquidaciones y liquidaciones procedentes de ejercicios prescritos: serán los casos más complejos, donde existirán menos posibilidades de recuperación, a no ser que el legislador arbitre un mecanismo específico de recuperación de lo indebidamente ingresado para garantizar el principio de igualdad en la aplicación de la ley.