

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Plusvalía municipal
(IIVTNU):
inconstitucionalidad, devolución
y pago derivado de la nueva
regulación**

Fecha de edición: 14 de diciembre de 2021

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

V. ALBERTO GARCÍA MORENO

Profesor Titular Universidad de Derecho financiero y tributario. Universitat de València

NOTA. – Esta obra es fruto de las reflexiones personales del autor sobre la normativa analizada. Los comentarios y conclusiones que se incluyen no suponen en ningún caso un asesoramiento jurídico directo. En consecuencia, ni la editorial ni el autor aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 33,28 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18899-06-5
Depósito legal: M-36176-2021
Impreso en España por Printing'94
Paseo de la Castellana, 93, 2º – 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

*A Maite, Sabrina y Bertín,
mi auténtica plusvalía*

Plan general

	nº marginal
Capítulo 1. Generalidades	100
Capítulo 2. Inconstitucionalidad de la base imponible del Impuesto. ...	200
Capítulo 3. Determinación del incremento de valor del terreno como condición de la sujeción y como expresión de la base imponible. ...	900
Capítulo 4. Pago y devolución del Impuesto.....	1200
Fomularios	2000
	Página
Bibliografía	211
Tabla Alfabética	217
Índice Analítico	225

Abreviaturas

art.	artículo/s
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
Const	Constitución Española
CV	Consulta vinculante
disp.adic.	disposición adicional
disp.final	disposición final
disp.trans.	disposición transitoria
DGT	Dirección General de Tributos
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
JCA	Juzgado de lo Contencioso – Administrativo
L	Ley
LBRH	Ley de Bases del Régimen Local (L 7/1985)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGDCU	Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (RDLeg 1/2007)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LO:	Ley Orgánica
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
LTOC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LO 2/1979)
modif	modificado/a
NF	Norma Foral
OM	Orden Ministerial
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo

Rec	recurso
redacc	redacción
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGRV	Reglamento general de Revisión en vía administrativa (RD 520/2005)
TCo	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

Capítulo 1. Generalidades

A. Regla objetiva y fundamento del IIVTNU	110	100
B. El IIVTNU como impuesto extrafiscal o indiciario.....	135	
El IIVTNU no es un impuesto extrafiscal o no lo es únicamente	140	
El IIVTNU como impuesto indiciario que no cuantifica la renta real es Inconstitucional.....	170	

Con motivo de la crisis económica de 2008 que afectó profundamente al valor de los inmuebles, la cuantificación de la base imponible del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana –**IIVTNU**– recobró la notoriedad que nunca había llegado a perder y que ha supuesto que se hayan vertido auténticos ríos de tinta y que hayan recaído infinidad de sentencias sobre los resultados de tal proceso de cálculo. Y todo ello a resultas de la doctrina del Tribunal Constitucional (TCo) que, desde 2017, con los primeros pronunciamientos que salvaron su constitucionalidad, hasta el más reciente, en el año 2021 –con el *overruling* de los primeros pronunciamientos–, ha culminado con la irremediable y definitiva declaración de **inconstitucionalidad** de la **regla objetiva** contenida en la LHL art.107.4. **102**

Todo ello, motivado por la polémica objetivación que, prácticamente desde su establecimiento en la LHL, tuvo la regulación de su **base imponible**, que impedía que se tomasen en consideración los valores reales, lo que habría permitido que las pérdidas o los reducidos incrementos quedasen al margen de tributar, de forma que ni las situaciones inexpressivas de capacidad económica, ni las plusvalías efectivamente obtenidas que no fueran suficientes para sufragar la cuota tributaria del Impuesto, tuviesen que soportar este gravamen.

Del mismo modo, para evitar someter a gravamen un **porcentaje desproporcionado** del aumento de valor realmente obtenido, se habría debido adecuar la tributación de determinadas plusvalías obtenidas por la transmisión de los terrenos a la expresión verdaderamente experimentada. **105**

El análisis de estas cuestiones tiene una vertiente práctica indiscutible, relacionada con los pronunciamientos, no sólo del TCo, cuya doctrina ha sufrido una auténtica evolución entre los años 2017 y 2021, sino también con las sentencias del Tribunal Supremo (TS) que las interpretan y permiten su eficacia. Y ello porque este último, ante la **inactividad del legislador** que, incomprensiblemente, se ha demorado más de 4 años en aprobar la adaptación normativa que era necesaria, ha tenido que ir solventando, caso a caso, todas las cuestiones derivadas de esta no sujeción no prevista, o de la sujeción de determinadas ganancias que, aun existiendo, no debían soportar un gravamen excesivo o confiscatorio.

Con la definitiva declaración de **inconstitucionalidad** y la correspondiente expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados –LHL art.107.1, 107.2.a y 107.4–, no han finalizado los problemas que suscita toda la doctrina del TCo. **107**

Y ello porque los **efectos** de dicha declaración se caracterizan por una hipertrofiada prospectividad, convirtiendo a la doctrina anterior a esta TCo 182/2021 con la jurisprudencia que la interpreta en una vía para aplicar la reforma normativa operada por el RDL 26/2021 y, en su caso, para obtener la **devolución** de los **impuestos** que se hubieran satisfecho indebidamente. En este último caso, ade-

más, analizando las sentencias que concretan la ya complicada posibilidad de acudir a la **responsabilidad patrimonial del Estado** legislador por normas declaradas inconstitucionales.

Al análisis del **pago** y a su devolución dedicaremos el presente trabajo, respecto del cual no demos ocultar que se encuentra todavía en un **proceso de tránsito** –incluso después de la TCo 182/2021–, porque, entre otras carencias, habríamos de señalar que ahora comienza la fase de «recuperación o restablecimiento del impuesto», para la que ya contamos con más de 4 años de sentencias que, a buen seguro, servirán para interpretar los términos de la adaptación normativa que no está exenta de reparos.

A. Regla objetiva y fundamento del IIVTNU

- 110** En relación con la naturaleza del IIVTNU el TCo subraya *que es un tributo directo que, según su configuración normativa, grava el «incremento de valor»* que experimenten los terrenos (LHL art.104.1), a lo largo de un período máximo de 20 años (LHL art.107.1), y que se pone de manifiesto a consecuencia de la **transmisión** de la **propiedad** de los mismos (art.104.1 LHL), siendo el devengo la fecha de transmisión de la propiedad» (LHL art.109.1.a) (TCo 182/2021, FJ 1º).

Sin embargo, más allá de estas características, será la **forma de cuantificar** ese **incremento de valor**, mediante una fórmula objetiva u objetivada –la de la LHL art.107.4–, la que esté en el origen de toda la polémica que se ha hallado siempre en la LHL. Regla que, paradójica y fundamentalmente por su carácter único y obligatorio, suponía que, en todo caso, existiera aumento de valor y, con él, se hubiera de someter tal transmisión de los terrenos, siempre, a tributación.

- 112** De hecho, si atendemos a la evolución de la regulación normativa del IIVTNU, se aprecia que es a partir de la L 39/1988 (LHL/88), cuando la determinación de la cuantía del tributo (1) alcanza su máxima expresión de **objetivación** (2). Y es que, ya vigente esta norma, se introdujo, a través de la L 51/2002, un cambio –que se puede apreciar que es de menor entidad–, que suprimió la referencia al término «**real**» con el que aparecía designado el valor que se pretendía someter a tributación.

Así, tras su desaparición, el incremento de valor ya no podrá ser «real», sino que solo será el «**legal**» u «**objetivo**», esto es, producto de la aplicación de la fórmula objetivada que establecía claramente la regulación. A pesar de ello –lo que denotaba el carácter poco relevante de esta supresión–, la jurisprudencia no se vio alterada, continuando anclada mayoritariamente en la atribución a la regla de valoración del aumento de valor de una naturaleza presuntiva que podía haber sido desvirtuada (3).

- 115** Por lo demás, en la regulación del impuesto anterior al RDL 26/2021 destacaban dos preceptos de la LHL a los que cabía otorgar una particular importancia:

a) El que tipificaba –o habría de hacerlo– el **hecho imponible** que originaba el nacimiento de la obligación tributaria (LHL art.104) y que no incluía supuestos de no sujeción en función de la cuantía de la plusvalía, ni tampoco forma alguna de calcular el incremento realmente obtenido.

Se refería el legislador al objeto del gravamen y al momento en que se ponía de manifiesto pero no a valoración alguna, ya que aludía a que gravaba el incremen-

to de valor que experimenten dichos terrenos cuando se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

b) El que aludía nominalmente a la **base imponible** estableciendo la regla de su determinación, que no incluía distintos regímenes para su determinación (LHL art. 107). Esto es, nada se regulaba sobre el régimen de estimación directa u objetiva, aunque era evidente que de la forma establecida obligatoriamente para cuantificar la ganancia se desprendía que consistía en un **cálculo objetivo u objetivado**, desconectado de la verdadera variación que, en la práctica, se hubiera experimentado.

A partir de lo dispuesto en la LHL art. 107.1, se establecía que «*La **base imponible** de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años*», mientras que el segundo párrafo del mismo precepto se ordenaba que «*A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el **valor del terreno** en el momento del **devengo**, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4*».

La LHL art. 107.2.a fijaba una regla según la cual, en las transmisiones de terrenos, su valor en el momento del devengo era el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (**IBI**), mientras que el **porcentaje** de incremento se determinaba multiplicando el período de generación –que será el número de **años completos** de tenencia en el patrimonio del transmitente, con un **máximo** de 20 años–, por el porcentaje anual que fijaba el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, establecía la LHL art. 107.4.

Así, a partir de estos dos elementos (objetivos), a saber, el *valor del terreno* en el momento del devengo por referencia a su valor catastral en la LHL art. 107.2.a y el *porcentaje anual de incremento* según el número de años transcurridos desde su adquisición, en la LHL art. 107.4, se regulaba un **único método de determinación** de toda la base imponible –y no de una parte de ella–, de carácter objetivo u objetivado, y de imperativa aplicación (TCo 182/2021, FJ 5º.A).

Esta **objetivación** se veía más reforzada, si cabía, por la previsión que impedía, tanto a los **Ayuntamientos** como a los propios **contribuyentes**, comprobar o demostrar en su caso, que el importe del aumento de valor que se había obtenido realmente era diferente al resultado que arrojaba la aplicación de la fórmula legal.

Así, según la LHL art. 110.4 –declarado inconstitucional por la TCo 59/2017, como se analizará (nº 255 s.)–, los Ayuntamientos, facultados como estaban para establecer como sistema de gestión el de la **autoliquidación** del Impuesto, no podían, en relación con ella, más que «*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 resultas de todo ello, era evidente que en el resultado de este proceso de cálculo se prescindía de los datos reales, efectivamente realizados, ya que «*la medición del incremento de valor «legal» no atiende a las **alteraciones efectivas** de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano ahora transmitido, cuantifican-*

do su evolución temporal por referencia comparativa entre los valores de transmisión y adquisición» (TCo 182/2021, FJ 5º.A.a).

Esta forma concreta de determinar la cuantía, que prescindía de las alteraciones efectivas y reales de valor del terreno, permitía advertir ya de antemano que lo realmente medido no era la plusvalía experimentada por el contribuyente sino otra, verdaderamente distinta, pues «la evaluación directa y la **estimación presuntiva** o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas», ya que para que ambos métodos fueran alternativos deberían conducir a un mismo resultado –hecho que no ocurre en el Impuesto–, y, además, «porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto sólo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación» (TCo 182/2021). Por ello, de entrada, puede afirmarse, como hace la misma TCo, que «el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar **al margen la capacidad económica real** demostrada por el contribuyente».

- 125** Y es que a pesar de que en el **hecho imponible** es el incremento de valor que experimentan los terrenos en el momento de su transmisión, como en la regulación de la base imponible, aun aludiéndose al mismo, se objetivaba el cálculo del incremento de valor, se debía concluir que es ese incremento legalmente calculado –y no el realmente experimentado– el que habría de considerarse parte integrante del hecho imponible.

Por ello, en esta regulación se apuntaba desde su aprobación, no sólo a una **desconexión** entre el importe de la **ganancia** por la que se tributaba en el Impuesto y la **que tributaba** en la imposición personal sobre la renta del transmitente, sino que, también, en supuestos en los que no existía ganancia, o incluso, se había sufrido una pérdida en la transmisión del terreno, el contribuyente hubiera de tributar por un aumento que, realmente, no había tenido lugar pero que se determinaba objetivamente por la Ley.

- 127** Estos problemas de justicia tributaria motivaron que los Tribunales interpretaran la normativa legal, discutiéndose la naturaleza de dicha regla objetiva de valoración y manteniéndose, básicamente dos **interpretaciones** posibles acerca de la misma:

a) En un caso, se consideraba que estábamos ante una **presunción iuris tantum** –que admitía prueba en contrario de que no había existido aumento de valor–.

b) En otro caso, se defendía que, en puridad, se estaba ante una **presunción iuris et de iure**, sin que pudiera discutirse el nacimiento de la obligación tributaria, aun en los casos en que no se hubiera producido realmente incremento de valor alguno –tesis esta última que acogerá la TCo 59/2017–.

Esta consideración de gravar incrementos no realizados, **sin admitir prueba** alguna que permitiese demostrar que no se habían obtenido ganancias reales, estuvo en el origen de toda la doctrina del TCo que desembocará, al fin, en la declaración de inconstitucionalidad de la regla objetiva, efectuada por la TCo 182/2021.

B. El IIVTNU como impuesto extrafiscal o indiciario

- 135** El carácter extrafiscal del impuesto se ha analizado en relación con el fundamento del gravamen, mientras que el atributo de ser «indiciario» se ha destacado

como alternativa para explicar su pervivencia a pesar de las quiebras del principio de capacidad económica que produce.

Ahora bien, ambas perspectivas han sido muy matizadas por el TCo en la doctrina que ha desarrollado entre los años 2017 y 2021, de manera que no pueden ser sustentadas el gravamen con las vulneraciones del principio de capacidad económica.

El IIVTNU no es un tributo extrafiscal o no lo es únicamente Se ha destacado por algunos autores la relación que existe entre el fundamento constitucional del Impuesto, representada por la participación de la comunidad en las ganancias generadas por la **acción urbanística pública** a que se refiere la Const art.47, y su configuración normativa que tuvo el impuesto hasta la primera declaración de inconstitucionalidad en 2017, de manera que, más allá de gravar la ganancia obtenida efectivamente por la transmisión, lo que se pretendería gravar, objetivamente, es la parte que corresponde a la Corporación, convirtiéndose el Impuesto en una figura con fines extrafiscales –representados por los de la Const art.47–.

I 40

Según esta explicación, el método objetivo de determinación de la base imponible podía ser una exigencia de este **fundamento constitucional**, si bien, como se destacará, no es exactamente así o, al menos, no únicamente.

De entrada, hay que afirmar que, por muy deseable y constitucionalmente adecuado que sea que la **comunidad** reciba como **retorno** parte de lo que, con su **intervención**, ha contribuido a generar, beneficiando muy singularmente a los propietarios de los terrenos (4), dicha finalidad no se ve trasladada a la regulación del tributo en ninguno de sus elementos. Es decir, desde luego no se diferencia en absoluto el aumento del valor que deba tributar en función de quien haya contribuido a su generación, si la comunidad o el particular.

I 42

Los Tribunales, por su parte, excepcionalmente y en relación con la regulación anterior a la LHL/88, admitieron que no había habido incremento que someter a gravamen si no había existido acción pública y el aumento se correspondía únicamente con el **esfuerzo del propietario** (5).

Más allá de estos pronunciamientos aislados, es evidente que la regulación del Impuesto no solo ha prescindido de someter a tributación aquella parte del incremento de valor que no fuera consecuencia directa de la actividad urbanística (6), sino que se ha eliminado por completo, a través de la fórmula de cuantificación de la base, la posibilidad de tributar por el exacto incremento de valor que haya podido experimentar el terreno hasta el momento de su transmisión (7). A la postre, más allá de elementos de la realidad del terreno, es el **legislador** el que determina cuál es el aumento de valor por el que hay que tributar y lo imputa a quien ha transmitido en el momento en que ha tenido lugar. Por tanto, ni siquiera implícitamente puede admitirse que la normativa actualmente reguladora del Impuesto permita diferenciar entre los incrementos de valor que procedan de la acción urbanística de los entes públicos y los que genere con su esfuerzo del propio sujeto propietario (8), ya que la reglas legales de la cuantificación de su importe **prescinden** absolutamente de los **datos reales** del caso concreto, hallándose desconectadas de la realidad, funcionando objetivamente y que deben ser aplicadas al margen de cualquier cambio de valor que, resultado de los avatares del mercado inmobiliario, pudiera llegar a afectar al terreno.

I 45

- 147** Sin embargo, es cierto que este fundamento del impuesto en la Const art.47 fue adoptado en 2017 por el TCo, admitiendo la procedencia de configurar el gravamen municipal como un impuesto con **finés no fiscales**, si bien, posteriormente, el mismo TCo ha considerado dicho planteamiento erróneo, o, al menos, no suficiente para considerarlo constitucional.

En la TCo 26/2017 (FJ 2º), tras referirse singularmente a esa **participación** de la **comunidad** en las plusvalías que genere la **acción urbanística** de los entes públicos como uno de los principios rectores de la política social y económica del Capítulo III del Título I de la Const, reconocido en su art.47, afirmaba que *«a esta previsión constitucional 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»*.

- 150** En su virtud, el gravamen quedaba configurado como un impuesto con finalidad extrafiscal, sin tacha de inconstitucionalidad, siempre que, además de buscar ese fin constitucional, se respetara que el **principio de capacidad económica** que la Const establece como exigencia del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de manera 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»* (entre muchas, TCo 233/1999, FJ 14; TCo 193/2004, FJ 5).

Lo único que no podrá realizar el legislador es *«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»* (entre las últimas, TCo 19/2012, FJ 7; TCo 53/2014, FJ 6.b; TCo 26/2015, FJ 4.a).

- 152** Esto es, si el hecho imponible *«es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria»* (TCo 289/2000, FJ 4; TCo 96/2013, FJ 12), es patente que el tributo tiene que gravar un **presupuesto de hecho** revelador de capacidad económica (TCo 276/2000, FJ 4; TCo 62/2015, FJ 3.c), por lo que *«tiene que constituir una manifestación de riqueza»* (TCo 37/1987, FJ 13; TCo 276/2000, FJ 4), de modo que la *«prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica»* (TCo 194/2000, FJ 4; TCo 193/2004, FJ 5).

Esta consideración del IIVTNU como un tributo con fines no fiscales, cuyo fundamento es la Const art.47, se rechazará en la TCo 182/2021, al negarle la condición —como se destaca—, en exclusiva, al menos, de ser un gravamen de las denominadas **plusvalías inmerecidas** de los titulares de suelo urbano, ya que somete a tributación todo incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos objeto de transmisión durante los años de tenencia en el patrimonio del sujeto.

- 155** Y ello, porque, a juicio del TCo, el **sometimiento del gravamen** se realiza:

1º Sin tener en cuenta que actualmente, entre los deberes de los **propietarios** del suelo vinculados a la promoción de las actuaciones de **transformación urbanística**, está el de costear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente, así como las **infraestructuras** de conexión con las redes generales de servicios y las de ampliación y reforzamiento de las

existentes fuera de la actuación que ésta demande por su dimensión y características específicas (RDLeg 7/2015 art.18.l.c, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana).

2º Con independencia de la contribución de **la actuación pública** (urbanística o no) en su generación.

3º Incluso, aunque **no haya habido actuación** urbanística pública o privada alguna. En este sentido también se expresó en la referida TCo 26/2017 (FJ 2) que «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».

Con ello, el TCo concluye que no puede admitirse que el método estimativo del incremento de valor gravado en el IIVTNU pueda ser consecuencia de un sedicente carácter extrafiscal de dicho tributo, pues es indiscutible su **finalidad fiscal**, como ocurre con la figura de las contribuciones especiales. Así se afirma que «el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto (Const art.47: "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos") no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo», como ocurre con la figura de las contribuciones especiales, «eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos» (TCo 182/2021, FJ 5º.A.c).

157

Del mismo modo, tampoco podrá ampararse el establecimiento del método objetivo de cuantificación en la lucha contra la **elusión o fraude fiscal** o en la imposibilidad de la aplicación de la estimación directa –con varias posibilidades teóricas, al menos–, ya que, desde los primeros pronunciamientos del TCo en 2017 y de la jurisprudencia que los ha interpretado, se destaca que es absolutamente necesaria la referencia a los datos reales de la transmisión para determinar si efectivamente se ha producido el gravamen del tributo (9).

De ahí que la única finalidad que ha buscado el legislador para establecer una determinación objetiva ha sido la **simplicidad** de su **determinación**, en los términos referidos por la TCo 182/2021:

160

«Por ello, cabe concluir que el hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria, como expuso el apartado III de la Exposición de Motivos de la L 39/1988: "(e)n el campo de los recursos tributarios, la reforma (de las haciendas locales) ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a... facilitar la gestión del sistema (tributario local) diseñado". En este sentido, ante la **complejidad y la incertidumbre** que supone determinar y comprobar la **realidad y exactitud del incremento de valor** del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación del mismo, que agilizará la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.»

- 162** Se optó, en su día –con ello, al amparo de un tópicos consistente en que los inmuebles no pierden nunca valor y con la finalidad de mantener una gestión tributaria de extraordinario bajo coste (10) y conseguir, a su vez, una **reducción de la litigiosidad** (11)–, por someter a gravamen una ganancia desconectada, completamente, de los datos reales, empleándose en su lugar otra, extraordinariamente sencilla, consistente en considerar que la plusvalía por la que debía tributar un contribuyente que ha celebrado el negocio jurídico gravado no era sino una parte –porcentaje– del valor catastral que tuviera el terreno en el momento de su transmisión.

Esa simplicidad en el cálculo del incremento de valor prescinde, absolutamente, del importe efectivamente realizado en la transmisión y, a su vez, tampoco posibilita que pueda aplicarse otra fórmula de cálculo distinta que no sea la que está directamente prevista por el legislador, es decir, esta regla no tiene ninguna excepción expresa, de manera que su **aplicación**, desde luego, **no tiene carácter optativo** o voluntario (12).

- 165** Por todo ello, esta simplicidad solo podrá considerarse válida si no entra en colisión con los principios de justicia y, con ellos, con el **principio de capacidad económica**, entendido no solo como fundamento o sustrato de la imposición, sino también como medida o parámetro de la tributación, influyendo en la estructura del gravamen.

Por esta simplicidad, no ha sido relevante –si atendemos a su regulación que no la incluye– la determinación directa, que bien podría ajustarse a las reglas que se aplican en la imposición personal sobre la renta –**IRPF, IS e IRNR**– o en la tributación de los acrecentamientos patrimoniales de carácter gratuito, ya se produzcan a través de negocios inter vivos, ya sean mortis causa –nos referimos al **ISD** o al mismo **IS** para esos acrecentamientos cuando son experimentados por las personas jurídicas– (13).

- 170 El IIVTNU como impuesto indiciario que no cuantifica la renta real es inconstitucional** A raíz de los pronunciamientos del TCo de 2017, por parte de alguna doctrina ya se apuntó que nos encontrábamos ante un tributo *indiciario*, esto es, ante un tributo que respetaba únicamente el principio de capacidad económica entendido como fundamento o sustrato de la imposición porque gravaba una **fuentes de riqueza**, pero que no la medía –el aumento *real* de valor– para someterla a imposición, con lo que el mismo quedaba, extravagantemente, excluido de la estructura del hecho imponible, por mucho que en el objeto legal se aludiese a él.

En consecuencia, la **regla de determinación objetiva**, lejos de considerarse como presunción o ficción a aplicar sobre el objeto del impuesto –que sería el incremento de ese valor real–, formaría parte de la definición del hecho imponible –ocupando con ella el lugar del incremento real–. De manera que, en el caso del IIVTNU, la base imponible no mediría ningún aspecto del hecho imponible tipificado como tal en la LHL art.104, pero se habría de completar, en términos de definición completa de lo que debe ser el hecho imponible, con la misma regla objetiva de cuantificación.

- 172** El impuesto indiciario sería un impuesto que, sin duda, persigue someter una plusvalía, ya que ésta debía existir para tener justificación constitucional en el principio de capacidad económica, pero que, una vez apreciada, se prescindiría de su cuantificación para someterla a gravamen. No puede admitirse que es sufi-

ciente con que exista un **incremento de valor**, cualquiera que sea su cuantía para que el impuesto se considere respetuoso con el principio de capacidad económica.

PALAO TABOADA apuntando a ese yerro que, en su opinión, cometió el TCo ya en la TCo 26/2017, ha explicado esta crítica formulando una serie de **consideraciones** que conviene destacar:

- El hecho imponible no se tipifica únicamente en el artículo que se denomina como tal. Esto es, no está definido sólo en la LHL art.104. Bien al contrario, la **base imponible** también forma parte del **presupuesto de hecho** que es constitutivo del hecho imponible. Normalmente, la base imponible normativa es alguno de los aspectos del presupuesto objetivo que es susceptible de medición. Y, a tal efecto, las leyes también definen lo que es la base imponible normativa o abstracta, formulando, a continuación, los caminos –regímenes– que permiten su tránsito hacia la base imponible fáctica, hasta el punto de considerar que, cuando hay varias vías para alcanzar ese resultado, puede afirmarse que existen **varios impuestos** diferentes (14).

- La LHL art.107 no establece ninguna ficción, ya que *«si es una regla de valoración de las que sirve para determinar totalmente la base imponible, contiene verdaderas definiciones, lo que se convierte en una razón adicional para considerar que es una figura ajena a las ficciones»* (15), No finge nada, sino que define lo que es el **aumento de valor**. 175

- **No** existe **contradicción** entre la tipificación del **hecho imponible** y la **base imponible**, porque, como mantiene el autor, *no hay hechos imponderables alternativos*. Según afirma, la *«definición tanto del hecho imponible como de la base imponible como el "incremento de valor de los terrenos" se convierte en una cáscara vacía a la que únicamente dotan de contenido las normas indiciarias de determinación de la base de la LHL art.107»*. Concluye que la *«falta en la normativa del IIVTNU de un desarrollo de la definición abstracta de la base imponible y, por tanto, de la posibilidad de la estimación directa de ésta, no ha pasado inadvertida a la doctrina»* (16).

Como consecuencia de todo ello –concluía el autor enunciando la tesis del TCo–, nos encontramos ante un impuesto que es indiciario, ya que en lugar de haberse definido el hecho imponible de la siguiente forma *«el impuesto será satisfecho por la persona que transmita el terreno urbano en la cuantía resultante de la aplicación de las siguientes reglas.»* (17), se ha recurrido a un lenguaje próximo a las **presunciones**, que, en realidad, no las incluye en este caso concreto. Por eso, se alude a que *«el impuesto será debido por la persona que al transmitir el terreno urbano realice un incremento de valor, entendiéndose por tal la cuantía que resulte de la aplicación de las siguientes reglas.»* 177

Así podía desprenderse de lo que subrayó la (TCo 26/2017, FJ 1º) respecto de la regulación del impuesto municipal foral y lo repetirá igualmente en el caso del impuesto de régimen común, *«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).»*

Y es que, si el aumento lo asigna el legislador como una consecuencia de la **transmisión**, difícilmente podrá considerarse que dicho aumento forma parte de dicho hecho imponible, al menos tal y como estaba regulado antes de la declaración de inconstitucionalidad. Como afirmó expresamente el TCo en dicha TCo 26/2017, *«Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza»* 180

180 *urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles** al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [art.4.2.a y 4.3], con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento.»*

(sigue)

Parece, sin duda, que este **carácter indiciario** del impuesto que supone gravar una plusvalía cualquiera, sin medirla –pero casi imaginándola–, es el que ha rechazado, en última instancia, el TCo en su TCo 182/2021, ya que ha concluido que, además de inspirarse en el principio de capacidad económica como fundamento o sustrato de la imposición, también lo habrá de respetar como parámetro de la imposición. Y, con ello, se exige que se haya de tomar en consideración la cuantía de la plusvalía realmente obtenida, siquiera para garantizar una mínima coherencia entre el hecho y la base imponible, para que no se acaben sometiendo situaciones que no revelen capacidad económica.

Dicho en otros términos, la doctrina del TCo solo admitirá que el aumento de valor legalmente calculado cuando su importe sea inferior al realmente experimentado por la transmisión correspondiente. En los supuestos en que no hay ganancia sí que se toma en consideración la cuantía realmente obtenida. O en aquellos en que el importe de esta última es inferior a la legalmente establecida, se permite tributar al contribuyente por estos datos reales y no por los resultantes de la objetivación.

Notas

(1) CASANA MERINO aludía a esta *progresiva objetivación del cálculo de la base imponible del IIVTNU* que ha ido experimentando la determinación del aumento de valor del terreno en las sucesivas regulaciones. De hecho, en la regulación anterior a la L 39/1989, el *valor corriente en venta* del terreno no era enteramente subjetivo y la base imponible base imponible del IIVT partía de valores administrativos similares al valor catastral pero que podían ser corregidos por la Administración o por el contribuyente, así como ser impugnados en el momento de su aprobación –que tenía una validez inicial de tres años–. Apuntaba a que, de esta forma de cuantificación se pasará, con la L 39/1988, de 28 de abril, a un sistema de valoración totalmente objetivo que no admitía correcciones. En «Los incrementos de valor inconstitucionales...», op. cit., pág. 148.

(2) Objetivación que ni siquiera estaba en la *mens legislatoris* cuando se aprobó el Anteproyecto de la Ley de Bases de la Hacienda Local, ya que su Preámbulo anticipaba una supresión del impuesto, precisamente por el cambio en la forma de cálculo de las plusvalías que se incluía en la imposición personal sobre la renta. Expresamente afirmaba el mismo que «El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos ha perdido su sentido como figura autónoma de la imposición local a causa del nuevo tratamiento que da la Hacienda del Estado a los incrementos patrimoniales en general, lo que incluso podría traducirse en una interferencia no admisible de ambas esferas impositivas».

(3) Así lo subraya PALAO TABOADA con la correspondiente cita de autores que comparten la misma consideración, en «yerra el TC...», op. cit., pág. 38.

(4) CASANA MERINO apuntaba que la plusvalía es causa de esa acción urbanizadora del progreso en las ciudades o a la evolución natural de los terrenos y no, por tanto, al esfuerzo del propietario. Se afirma que, dado que es la comunidad la que contribuye a la creación de la plusvalía, debe ser compensada por quien se beneficia de ella. *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 30

(5) En relación con el impuesto anterior, ORÓN MORATAL señalaba la TS 28-2-86, que declaraba no sujeto el incremento que se debía a la actividad urbanizadora del propietario de