



**Universidad de Jaén**

Facultad de Ciencias Sociales  
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL  
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO  
DE VALOR DE LOS  
TERRENOS DE NATURALEZA URBANA  
Y SU NECESARIA REFORMA.**

**Alumno: María Mendoza Anguís**

**Mayo 2019**

## ÍNDICE

ABREVIATURAS .....	3
RESUMEN/ABSTRACT.....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. ....	6
1.1. Antecedentes históricos. ....	6
1.2. Naturaleza y caracteres. ....	9
1.3. Hecho Imponible .....	10
1.3.1. Supuestos de no sujeción.....	12
1.3.2. Exenciones.....	13
1.4. Sujetos pasivos .....	14
1.5. Cuantificación. ....	15
1.5.1. Base imponible. ....	15
1.5.2. Tipo de gravamen. Cuota íntegra y líquida. ....	18
1.5.3. Devengo y gestión.....	18
2. ADECUACIÓN DEL IIVTNU A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. ....	19
2.1. Principio de capacidad económica.....	19
2.2. Principio de igualdad y generalidad.....	22
2.3. Principio de progresividad y límite a la confiscatoriedad. ....	24
3. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL SOBRE EL IIVTNU. ....	27
3.1. Primeros pronunciamientos jurisprudenciales: especial referencia a las SSTC 26/2017 y 37/2017.....	27
3.2. STC 59/2017 de 11 de mayo. ....	30
3.3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre IIVTNU.....	36
4. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IIVTNU. ....	40
4.1. Incidencia de la crisis económica en la recaudación del impuesto. ....	40
4.2. Efectos económicos del IIVTNU en la Hacienda Municipal. ....	42
4.3. Situación económica tras la STC y última jurisprudencia del TS. ....	46
5. POSIBLES ACTUACIONES POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS Y EL CONTRIBUYENTE. ....	48
6. CONCLUSIONES .....	51
BIBLIOGRAFÍA .....	52
LEGISLACIÓN.....	55
JURISPRUDENCIA.....	57
WEBGRAFÍA .....	58
ANEXOS.....	59

## **ABREVIATURAS.**

**Art/s:** Artículo/Artículos.

**CE:** Constitución Española.

**Cfr.:** Confróntese.

**FEMP:** Federación Española de Municipios y Provincias.

**FJ:** Fundamento Jurídico.

**IBI:** Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

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

**LGT:** Ley General Tributaria (58/2003, de 17 de diciembre).

**PIB:** Producto Interior Bruto.

**STC:** Sentencia Tribunal Constitucional.

**STS:** Sentencia del Tribunal Supremo.

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

**TC:** Tribunal Constitucional.

**TRLRHL:** Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (2/2004, de 5 de marzo)

**TS:** Tribunal Supremo.

**TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.

**Vid:** Véase.

**RESUMEN:** El impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha sido objeto de debate a consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad declarada en las normas forales por las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, 37/2017 y a nivel nacional por la 59/2017 debido a la tributación de supuestos en los que no se ha producido un incremento de valor en la transmisión del inmueble urbano. En este sentido, se procede a un análisis jurídico de los principios constitucionales de justicia tributaria sobre la posibilidad de vulneración de estos por parte de la normativa tributaria, así como al análisis doctrinal y jurisprudencial del tribunal Supremo tras el fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional. Por otro lado, se realiza un estudio sobre la repercusión económica que ha supuesto esa inconstitucionalidad, así como las posibilidades de reclamación por los particulares de las cantidades recaudadas indebidamente por las Entidades Locales.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto, Ayuntamientos, plusvalía municipal, recaudación, Tribunal Constitucional, capacidad económica, minusvaloración, inconstitucionalidad y nulidad.

**ABSTRACT:** The municipal tax on the increase of value of the land of urban nature has been the subject of debate as a result of the unconstitutionality and nullity declared in the foral norm by the sentences of the Constitutional Court 26/2017, 37/2017 and at level National by the 59/2017 due to the taxation of assumptions in which there has not been an increase in value in the transmission of the urban property. In this sense, we proceed to a legal analysis of the constitutional principles of tax justice on the possibility of infringement of these by the tax regulations, as well as the doctrinal and jurisprudential analysis of the Supreme Court after the Ruling of the Constitutional Court. On the other hand, there is a study on the economic impact that has led to this unconstitutionality, as well as the possibilities of claim by the individuals of the amounts collected improperly by the local authorities.

**KEY WORDS:** Tax, City Councils, municipal capital gain, collection, Constitutional Court, economic capacity, undervaluation, unconstitutionality and nullity.

## **INTRODUCCIÓN**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto directo, potestativo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos como resultado de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los mismos. Mediante este impuesto se busca que el sujeto pasivo reembolse parte del beneficio obtenido por él a la colectividad, bajo la fundamentación del principio de colaboración en la comunidad en las plusvalías urbanísticas.

Esa contribución a la comunidad por parte de los sujetos pasivos es el motivo por el que me he inclinado a elegir esta temática, ya que en estos últimos años han ido surgiendo distintas controversias en torno a la posible inconstitucionalidad del impuesto en su aplicación ya que, pese a ser un impuesto cuya base imponible la constituye la existencia de incremento de valor en los terrenos o derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, los sujetos que experimentan una minusvalía en la venta de éstos, deben pagarlo igualmente, debido a la redacción que se le dio a Ley de Haciendas Locales 2/2004. Esa incongruencia de someter a gravamen todas las situaciones con independencia de existencia o no de beneficio y la desconexión con algunos principios constitucionales como el de igualdad o capacidad económica han sido las razones por las que he realizado este trabajo.

En el presente estudio responderé conforme a derecho a la problemática que existe con el citado impuesto y la inconstitucionalidad declarada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de los preceptos 107.1; 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales por incumplimiento de art. 31.1 de la C.E. Para la realización de nuestro Trabajo de Fin de Grado, hemos utilizado distintos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales, todo ello en un contexto de inestabilidad política que ha impedido solucionar la problemática normativa que plantea la regulación del impuesto.

En mi estudio comenzaré con un análisis sintético de los antecedentes históricos del IIVTNU, una explicación del régimen jurídico anterior a la sentencia de Guipúzcoa y la situación posterior a esta. A continuación, se dará paso al análisis sobre la adecuación

del impuesto a los principios de justicia tributaria y la solución jurisprudencial que se plantea dada la conflictividad producida por la declaración de inconstitucionalidad de la normativa del impuesto.

Finalmente, incidimos sobre las consecuencias económicas producidas que han supuesto millones de euros en pérdidas para arcas municipales; también hacemos referencia a la problemática que podría suceder en el caso de que se tenga que devolver las cantidades desembolsadas por los contribuyentes. Por último, para la elaboración de nuestro trabajo hemos empleado varios estudios doctrinales entre los que cabe destacar, manuales, revistas electrónicas y monografías, así como una amplia lista de jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Tribunales Superiores de Justicia y Tribunales de lo Contencioso Administrativo.

## **1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.**

### **1.1 Antecedentes históricos.**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en adelante IIVTNU, conocido comúnmente como “plusvalía municipal”<sup>1</sup> goza de una gran tradición originándose a raíz de la desamortización y situación de inestabilidad política sucediéndose entre 1918 y 1923 un número importante de gobiernos, ninguno de los cuales aguantó más de un año en el poder y, además, existiendo una amplia conflictividad social, razones por las cuales muchas de las medidas que se adoptaban eran, como en el caso de este impuesto, de carácter provisional<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Álvarez Arroyo, sobre de la antigüedad de la plusvalía municipal, señala que “*estamos ante un tributo (...) que el contribuyente lo percibe como un tributo —tradicional, a cuya existencia se ha acostumbrado, a pesar de que persiste su continua impugnación, argumento que, junto a su capacidad recaudatoria, ha servido a la Federación de Municipios y Provincias para reclamar insistentemente por su mantenimiento en el sistema tributario local, a pesar de los múltiples inconvenientes y distorsiones que ha provocado y sigue provocando en dicho sistema*”. Álvarez Arroyo, F. (2003): “Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 2, p. 63.

<sup>2</sup> El IIVTNU tuvo su origen en las desamortizaciones españolas, basado en un largo proceso histórico, social y económico que se inició al final del siglo XVIII con la Desamortización de Godoy en 1798 y cerrando en el siglo XX en el año 1924 provocando grandes inestabilidades, sobre todo, en la sociedad económica. La desamortización consistía en poner en el mercado, previa expropiación forzosa y mediante subasta pública, las tierras y bienes que hasta entonces no se podían vender, hipotecar o ceder encontrándose en poder de las conocidas como manos muertas (Iglesia Católica y órdenes ministeriales), los llamados baldíos y las tierras comunes de los municipios, que servían de complemento para la precaria economía de los campesinos. Vid. <http://www.historiasiglo20.org/HE/10d-1.htm>

Fue por esa inestabilidad, por lo que se utiliza este impuesto pretendiendo financiar a los Entes Locales que habían quedado prácticamente despatrimonializados debido en parte, a las numerosas guerras que habían tenido lugar en aquellos años. Además, su aparición era la alternativa necesaria para sustituir la fuente de financiación tan criticada como era el impuesto sobre consumos que gravaba bienes de primera necesidad y que estaban siendo la financiación de los Entes locales hasta ese momento<sup>3</sup>.

Con ese objetivo se creó el Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos establecido provisionalmente por Real Decreto de 13 de marzo de 1919<sup>4</sup>. Ese Real Decreto recibió unas autorizaciones para el Gobierno por la Ley de 2 de marzo de 1917, permitiendo a los Ayuntamientos imponer “*un arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales*” que tenían dos modalidades; la tasa de equivalencia<sup>5</sup> y el arbitrio propiamente dicho. Se le asignó la condición de impuesto de naturaleza indirecta, aunque implícitamente se reconoció su condición de impuesto directo al asociarse con los impuestos generales sobre la renta de sociedades y personas físicas.

El arbitrio fue recogido por el Estatuto Municipal mediante el Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924, que incluía entre los impuestos municipales que se autorizaban, el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos entendiéndose como tal a la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de finalización del periodo de imposición, con respecto a dicho valor al comienzo del período. No obstante, el cálculo de la cuota del impuesto en base al valor real duró muy poco tiempo ya que, mediante el Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1928 promulgado por Calvo Sotelo, se optó por un sistema de índices que se actualizaban periódicamente. La razón

---

<sup>3</sup> Cfr. Baligand, Albert Von. (1956). El proyecto español de supresión de impuestos de consumo estatales y municipales. *Revista de Economía Política*, núm. 16. Junio – diciembre.

<sup>4</sup> El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 se inspiró en el proyecto de ley de Exacciones Municipales, que se había elaborado en 1910 bajo el mandato del ministro Covian, el denominado Proyecto Canalejas. Aunque, su antecedente más remoto sea el Proyecto de Haciendas Locales de 1907, conocido como Proyecto Maura, frustrado como el anterior, que ya preveía el establecimiento de un impuesto sobre el incremento de valor que obtuvieran las propiedades directamente beneficiadas por las reformas urbanas. Rodríguez Cativiela, E. J. (2015): Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda. *Revista crítica de Derecho Inmobiliario*, núm 752. Lex Nova, p.3354.

<sup>5</sup> Cfr. Martínez Sánchez. C. (2014). *La aplicación del principio de equivalencia en el sistema tributario local español: Las contribuciones especiales locales*. Lex Nova, pp. 309-312.

fundamental de ese cambio eran los problemas de gestión del impuesto toda vez que la necesaria individualización de las valoraciones hacía muy difícil la gestión con los medios con que contaban los ayuntamientos.

La normativa que se promulgó después trató de mejorar técnicamente el arbitrio, fueron entre otros, el Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946, desarrollándolo la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, articulada por el Decreto de 1953. También hay que citar el Reglamento de Haciendas Locales de 1952, aparte de las ordenanzas particulares que cada municipio desarrollase para la regulación de este impuesto, siempre dentro de los límites fijados por ella.

El Real Decreto 3250/76, de 30 de diciembre, cambió la denominación del tributo. Posteriormente, los Reales Decretos Leyes 15/1978 de 7 de junio, 11/1979 de 20 de julio y 3/1981, de 16 de enero, fueron modificando sucesivamente la normativa del impuesto de plusvalía. Entre los importantes podemos destacar, la introducción de un impuesto municipal sobre solares, aprobación de una Ordenanza fiscal-tipo de obligada aplicación para aquellos Ayuntamientos que no aprobasen otra, la implantación de impuesto de plusvalía, con carácter obligatorio, en todas las capitales de provincia y municipios mayores de 20.000 habitantes, así como la integración de la antigua Tasa de Equivalencia en el impuesto<sup>6</sup>.

Con posterioridad a esos Reales Decretos Leyes, surge la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, que sustituyó el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (siendo este el actual) con notables diferencias centrándose principalmente en la cesión del impuesto a la esfera de ingreso municipal y no mantenerlo como ingreso central así como calificándolo con un carácter potestativo y eliminando la Tasa de Equivalencia<sup>7</sup>. Finalmente, se modificó mediante la ley 51/2002, de 27 de diciembre. Y por última reforma, nos encontramos con el actual Real

---

<sup>6</sup> Cfr. Rodríguez Cativiela E.J. (2015): Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda, op, cit, p.3355.

<sup>7</sup> Vid. Sánchez Galiana, C.M<sup>a</sup>. (2002): *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*. Granada: Comares, pp.190-194.



Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLRHL.

## **1.2. Naturaleza y caracteres.**

El IIVTNU se encuentra regulado en los arts. 104 al 110 del TRLRHL. Es un impuesto que tiene por objeto gravar directamente el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, con independencia de que estén o no contemplado como tales en el Catastro o en el Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en adelante IBI, así como los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del IBI <sup>8</sup>.

Además de su carácter directo, el IIVTNU es un impuesto de real y objetivo puesto que ni el sujeto pasivo ni sus circunstancias personales se tienen en cuenta a la hora de liquidar el tributo salvo excepciones facultativas municipales que pueden regular bonificaciones por causas de muerte a favor de descendientes y adoptados, cónyuge y ascendientes y adoptantes en función de lo establecido en el art. 108.4 TRLRHL <sup>9</sup>. Se caracteriza por ser instantáneo puesto que su hecho imponible no se prolonga en el tiempo debido a que éste surge en el momento del negocio jurídico que, por lo general, es una transmisión del terreno.

---

<sup>8</sup> Vid. Artículo 104 TRLRHL.

<sup>9</sup> El art.108.4 de TRLRHL establece que *“la cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados siguientes”*. Martín Ruiz las resume nombrando la primera para las *transmisiones lucrativas y mortis causa*, donde existe la posibilidad de establecer una bonificación de hasta el 95 por 100 en la cuota devengada por negocios jurídicos gratuitos y mortis causa a favor del cónyuge, ascendientes o descendientes. La siguiente, es la relacionada con *“actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal”*. Mediante la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, se incluye una nueva bonificación potestativa, de hasta el 95%, en el caso de transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por el Pleno de la Corporación por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. Vid. Martín Ruiz, J. (2016): *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, pp.311-315.

El IIVTNU tiene carácter proporcional puesto que su tipo impositivo no es una función creciente de la base imponible como podrían ser otros impuestos, pero aun así dispone de una regulación concreta de distintos tipos impositivos diferenciados que van en función de los cuatro horizontes temporales que distingue la Ley en la generación del incremento. Tiene el calificativo de voluntario puesto que la plusvalía sólo y exclusivamente se pagará en aquellos municipios cuyos Ayuntamientos hayan decidido regular y aplicar de forma expresa este tributo<sup>10</sup>. Finalmente, es un impuesto que lo gestionan exclusivamente los ayuntamientos pudiendo realizarse mediante autoliquidaciones y actualmente se cuantifica el impuesto mediante el nuevo programa informático Gestión Índices de Plusvalías<sup>11</sup>. Mediante el IIVTNU se pretende tener una suma de ingresos necesaria para hacer frente a la prestación de servicios públicos y para evitar incurrir en un constante déficit, utilizándola para una autonomía financiera que erradique esa merma tan grande de ingresos municipales. Es por ello, por lo que la mayoría de municipios la están utilizando a pesar de no ser un impuesto obligatorio.

### **1.3. Hecho Imponible**

El art.104.1 TRLRHL define el hecho imponible de IIVTNU al establecer que “*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava 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 terrenos*”. De esta definición podemos deducir varias notas aclaratorias del impuesto de plusvalías:

---

<sup>10</sup> Conforme establece el art. 59.2 TRLRHL “*los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales*”. Dada esta premisa concede capacidad a los Ayuntamientos, en función de la ley y disposiciones complementarias, exigir el impuesto de plusvalía en función del límite que menciona el art. 102 de la misma ley, que es no superar un coeficiente del 4 %.

<sup>11</sup> Es un programa en el que solo tienen acceso los funcionarios de cada ayuntamiento. Está facilitado por el Servicio Provincial de Gestión y Recaudación de cada diputación. En el programa se presenta unas tablas muy fáciles de rellenar donde introduciendo los datos necesarios, liquida la transmisión en unos minutos sin más complicación. Empezando, en primer lugar, con un alta del expediente (necesitándose previamente los documentos autorizados mediante notario según establece el art.110.7 TRLRHL), a continuación se tramita la liquidación (añadiendo todos los datos personales necesarios, el motivo, el devengo, el valor del suelo, participación del contribuyente, fecha de transmisión final e inicial y si procede los valores del usufructo), Y finalmente, se imprime la liquidación formalizada por el programa, se envía mediante cartas certificadas a los contribuyentes para que realicen el pago.

En primer lugar, tiene que existir un *incremento del valor* en el terreno de naturaleza urbana, pues de no darse este no podría exigirse el impuesto. Dicho incremento es inherente a la transmisión, pues se da con ella y su cuantía tiene carácter administrativo dado que el método para el cálculo del valor del incremento es de naturaleza objetiva. Antes de la gran controversia que acontece actualmente ya había un gran sector de la doctrina que discrepaba esta presunción al considerar que, si la realidad del terreno muestra una disminución o pérdida del valor de éste, faltaría el elemento decisivo del que habla el artículo anteriormente mencionado y por lo tanto esa transmisión estaría exenta del pago de este impuesto<sup>12</sup>.

La norma se establecía para que por “normal general” siempre se derivase un incremento patrimonial al producirse la transmisión de cualquier terreno pero en la práctica se puede observar como esa norma no abarca más opciones, en el sentido de que, en esa transmisión puede que no se produzca un incremento de valor o incluso algo peor como es que haya una disminución del valor no debiendo resolverse según lo establecido por ley porque ello supondría subordinar los principios tributarios de justicia a la comodidad administrativa en la gestión del impuesto<sup>13</sup>.

En segundo lugar, el incremento del que hablamos debe ir referido a un *terreno de naturaleza urbana* conforma a las definiciones del IBI. Por consecuencia, no estarán sujetos al impuesto los incrementos experimentados por terrenos que, a efectos del IBI, tienen la consideración de rústicos<sup>14</sup>, como puede ser un olivar. Ello determina la diferenciación para ver si la transmisión devengará o no el IIVTNU. Además de los terrenos urbanos, estarán sujetos al IBI los inmuebles de características especiales conforme se establecen al final del art. 104.2 TRLRHL<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Vid, entre otros: Sánchez Galiana, J.A. y Calatrava Escobar, M.ª J. (1993): “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Madrid. Marcial Pons. Hernández Lavado, A (1991): “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana”, en AAVV, *La reforma de las Haciendas Locales*, t. II. Valladolid. Lex Nova, S.A. Rubio Urquía, J.I. y Arnal Suría, S. (1996): “Ley Reguladora de Haciendas Locales”, 2ª ed. Madrid. Publicaciones Abella.

<sup>13</sup> La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, en adelante STS, de Canarias de 9 de octubre de 1966 excluía la sujeción de los supuestos de en los que no hay incremento de valor, pero tampoco una disminución de este.

<sup>14</sup>Vid. Artículo 104.2 TRLRHL, calificado como supuesto de no sujeción.

<sup>15</sup> Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo unificado integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que por estar adherido para

En tercer y último lugar, que el incremento *se manifieste por el contribuyente* mediante la transmisión del suelo o la constitución o transmisión de un derecho real de goce sobre el mismo. Finalmente, para la realización del hecho imponible del IIVTNU *es irrelevante el carácter*, voluntario o forzoso, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, de negocio jurídico que determine el devengo del impuesto.

### **1.3.1. Supuestos de no sujeción**

Además de la transmisión de los terrenos que estén calificados como rústicos, el art. 104 TRLRHL recoge tres supuestos de no sujeción que revisten una gran importancia. En primer lugar, en su apartado tercero se establece la no sujeción a plusvalía de las aportaciones de inmuebles a la sociedad conyugal y de las adjudicaciones a los cónyuges en la disolución de aquella, al establecerse que *“no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”*. En segundo lugar, refiriéndose al art.104.3 establece que *“tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial”*.

Finalmente, el tercer supuesto de no sujeción está relacionado con la SAREB<sup>16</sup>, estableciendo que no se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles a esta sociedad. El art. 104.4 del TRLRHL establece una serie de supuestos como pueden ser *“...entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos*

---

un correcto funcionamiento se conforman a efectos catastrales como un único inmueble. Esos inmuebles están clasificados en cuatro grupos. En primer lugar, los inmuebles destinados a producción de energía eléctrica y gas, al refino de petróleo y las centrales nucleares. En segundo lugar, las presas, saltos de agua y embalses. En tercer lugar, las autopistas, carreteras y túneles de peaje y en último lugar, los aeropuertos y puertos comerciales. Vid. <http://www.tributolocal.es/los-bienes-inmuebles-de-caracteristicas-especiales/>

<sup>16</sup> Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

*propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma” tampoco se devengará con “ ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por SAREB o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre”<sup>17</sup>. Continúa el precepto sujetando el no devengo para “las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima”. Entendiéndose “que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado”.*

### **1.3.2. Exenciones**

El hecho de que una transmisión esté exenta o no, es un impedimento para que el contribuyente no cumpla la obligación de presentar la declaración o autoliquidación de este impuesto acompañado de los documentos necesarios. El art. 105 TRLRHL distingue las exenciones en objetivas y subjetivas, así como un supuesto añadido actualmente sobre dación en pago. Las primeras *objetivas* son para la constitución y transmisión de derechos de servidumbre, así como las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y a la regulación de las ordenanzas fiscales.

Las segundas son *subjetivas* y vinculan la exención a que la regulación de satisfacer el impuesto recaiga sobre determinadas personas o entidades; sería el caso del Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como órganos dependientes de estos. Las instituciones que tengan la calificación de benéficas, las entidades gestoras de Seguridad Social y Mutualidades, las concesiones administrativas, La Cruz Roja y las personas o entidades a cuyo favor se hayan reconocido la exención.

---

<sup>17</sup> Vid. Disposición adicional décima de la citada.

En tercer y último lugar, el art.105 TRLRHL apartado c, que presenta efectos desde el 1 de enero de 2014, considera excepciones *“las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.”* Así como, *“las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales”<sup>18</sup>*.

#### **1.4. Sujetos pasivos**

El art.106 TRLRHL diferencia los sujetos pasivos en función de que sea consecuencia de un negocio jurídico a título lucrativo o a título oneroso. Así en el supuesto de las transmisiones de terrenos a título lucrativo, serán sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas o entidad del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>19</sup>, en adelante LGT, que adquieran los terrenos o en cuyo favor se constituyan o transmita el derecho real de que se traten determinando en muchos casos la exención en el impuesto. Sería el caso de las donaciones. Por otra parte, en las transmisiones de terrenos a título oneroso, serán sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas o entidad

---

<sup>18</sup> Del supuesto introducido en el art. 105 TRLRHL, se desprende que los hipotecados que entregan el inmueble en dación en pago, estarán exentos del pago del impuesto de plusvalía siempre que dicho inmueble sea considerado como la vivienda habitual entendiéndose por tal como *“aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años”*. Además de ese requisito, es necesario también que ni el deudor ni cualquier miembro de la unidad familiar que pueda ser garante disponga, en el momento de realizar la enajenación del inmueble, de bienes por valor de la deuda hipotecaria. Vid. <https://www.reclamador.es/blog/impuesto-plusvalia-dacion-en-pago/>

<sup>19</sup> Según el art. 35.4 de la LGT, se consideran obligados tributarios *“en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*. En el caso de las donaciones, Casana Merino reafirma lo dicho en la ley comentando que, en las donaciones, la persona que ha experimentado ese incremento de valor no es otro que el donante que debe de actuar como sujeto pasivo *“pues el donatario se limita a adquirir un bien o derecho, con un valor determinado, que servirá de punto de partida para posibles incrementos de futuro”*. Casana Merino, F. (1994) *“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”*. Madrid. Marcial Pons, p.110

del art. 35.4 de la LGT que transmitan el terreno o aquel que constituya o transmita el derecho real de goce sobre el mismo<sup>20</sup>.

El mismo artículo establece un supuesto residual para el segundo negocio consideración como sujeto pasivo sustituto del contribuyente a *“la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiriera el terreno a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.”*

## **1.5. Cuantificación.**

### **1.5.1. Base imponible.**

El art. 107 TRLRHL expone la base imponible del impuesto mediante *“el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años”*<sup>21</sup>. Ese incremento de valor puede darse en terrenos urbanos o de características especiales a efectos del IBI<sup>22</sup>. Por tanto, para la determinación de la base imponible se tendrá en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo (en función de los establecido en los apartados 2 y 3 del citado artículo) y el porcentaje que corresponda según los años de tenencia. El valor

---

<sup>20</sup> A pesar de la claridad el artículo, se han producido algunas dudas sobre determinadas cuestiones contra las que han tenido que pronunciarse los tribunales. Como dice Martín Ruiz en su tesis doctoral *“Cuando el devengo sea consecuencia de una operación realizada a título oneroso, se configura como sujeto pasivo-contribuyente al transmitente [...], sin perjuicio de la posibilidad de pactar la asunción del pago por el adquirente, si bien se trataría de un pacto con eficacia exclusivamente en el ámbito jurídico-privado. En la actualidad, este pacto no sería posible en las ventas empresariales realizadas por promotores inmobiliarios u otros empresarios. Así resulta de lo dispuesto en el art. 89.3.c) del Texto Refundido de la Ley General para la defensa de los consumidores y usuarios y otras leyes complementarias (Real Decreto Legislativo 1/2007), según el cual se considera abusiva y, por lo tanto, nula la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo sea el empresario. Este mandato legal ha sido recogido por la jurisprudencia, pudiendo destacar, entre otras, la STS de 25-11-2011 (RJ 2012\576). Cabe destacar que esta sentencia considera nula la cláusula del contrato que traslada sobre el comprador el IIVTNU”*. Vid. Martín Ruiz, J. (2016) *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, pp. 220-225.

<sup>21</sup> Vid. Art 107 TRLRHL. Artículo que en parte ha sido modificado por ser declarados inconstitucionalmente y nullos los apartados 1 y 2 a) por la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, por someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor y que han sido objeto de modificación en la nueva propuesta de ley del TRLHRL que aún no ha sido establecida debido a la inestabilidad política que presenta el país.

<sup>22</sup> La regulación jurídica de la base imponible para los terrenos de características especiales se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo y el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril.

del terreno a tener en cuenta para la determinación del incremento del mismo en el momento de la transmisión, disponiendo el mismo que, en las trasmisiones de terrenos, será “*el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*”<sup>23</sup>.

Con el fin de dirigirlo al IIVTNU, solamente se tomará del valor catastral el valor del suelo, ya que lo que se pretende gravar por este impuesto es el incremento del valor del mismo, sin contar con el valor catastral de la construcción. En ese valor del terreno existe unas limitaciones a tener en cuenta que son las siguientes<sup>24</sup>:

- a) En casos de terrenos edificados, al tenerse únicamente en cuenta el valor del terreno, se considerará el valor catastral del suelo sin la edificación.
- b) Si por cualquier motivo no se hubiera fijado ese valor catastral en el momento del devengo, es el Ayuntamiento del municipio el competente para liquidar cuando dicho valor sea fijado desde la fecha de devengo.
- c) Si el valor catastral surge de una ponencia de valores, elaborada por la Dirección General del Catastro, que no estuviera actualizada con las posibles modificaciones surgidas con posterioridad a la ponencia, el tributo se liquidará provisionalmente sobre dicho valor, sin perjuicio de que posteriormente se efectuase una liquidación definitiva sobre el valor catastral revisado procedente de una valoración colectiva promovida para recoger las modificaciones del planteamiento<sup>25</sup>.
- d) En caso de expropiación forzosa, se parte del justiprecio correspondiente al valor del terreno, a excepción de que el valor que corresponda en virtud de la

---

<sup>23</sup> Debemos subrayar que el valor determinado por el IBI es el conocido como valor catastral, quedando definido en el art. 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*”.

<sup>24</sup> Cfr. Pérez Royo. F. (2018) *Curso de derecho tributario. Parte especial*, pp. 1108-1111. Madrid. Tecnos.

<sup>25</sup> El apartado 2 del art.107 TRHLRL, además de establecer el valor del terreno en el momento del devengo, contiene en sus apartados b), c) y d) normas especiales de valoración para supuestos determinados como pueden ser los de constitución y transmisión de derechos reales de disfrute donde se tomará la parte del valor catastral del terreno que represente, respecto de este, al valor de dichos derechos, determinado con arreglo a las normas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Otras normas especiales referidas a la construcción o transmisión del derecho de realizar la constitución bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, así como a los supuestos de expropiación forzosa.



transmisión del terreno anteriormente explicado fuera inferior, pues entonces prevalecerá este último.

Determinada la transmisión de todas estas características procede la liquidación de este impuesto y no regiremos en función de las normas establecidas en el art.107.3 TRLRHL<sup>26</sup> donde se establece la posibilidad de tomar un importe que resulte de aplicar a estos nuevos valores la reducción que fije la Ordenanza municipal entre el 60 y el 40 por ciento aplicándose el tope máximo para los ayuntamientos que no determinen nada en sus ordenanzas<sup>27</sup>. Reducción que sólo se aplicará durante los cinco primeros años de vigencia de los valores catastrales modificados. Ésta pasa a ser potestativa desapareciendo el porcentaje mínimo de reducción del 40 por 100 según la modificación establecida por el Real Decreto–Ley 12/2012<sup>28</sup>.

Mediante la utilización del valor del suelo para la determinación de la base imponible y la aplicación de posibles reducciones por parte de los Ayuntamientos se decidirá la base imponible que tendrá que pasar por tres fases. La primera, se basa en multiplicar el número de años de tenencia del bien inmueble (con un máximo de 20 años) por el porcentaje anual fijado por las Ordenanzas Municipales (porcentajes anuales que podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, según establece la ley analizada), manteniendo siempre presente el límite establecido por el TRLRHL<sup>29</sup>. En la segunda fase, se toma como referencia el resultado obtenido del cálculo anterior y se multiplica por el valor catastral del suelo que marque en el momento del devengo del

---

<sup>26</sup> Vid. Art 107.3 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. Este apartado se ha sido modificado en virtud del art. 4.1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo donde dice que se realizarán las reducciones “*cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.*”

<sup>27</sup> Cfr. Pérez Royo, I. (2018), “Los impuestos municipales” en *Curso de derecho tributario. Parte especial*, Madrid. Tecnos, pp.1111.

<sup>28</sup> Vid. Art 107.3 a) del TRLRHL, donde dispone que la reducción que pueden establecer los ayuntamientos cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se aplicará “*como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.*”

<sup>29</sup> Actualmente los coeficientes de incremento anual que pueden fijar los ayuntamientos según el plazo de generación de la plusvalía no podrán exceder ciertos porcentajes en función de lo establecido en el apartado 4 del art. 107 TRLRHL. Se clasifican en cuatro periodos temporales: Periodos de 1 a 5 años no podrán exceder el coeficiente de 3.7, periodos de hasta 10 años no podrán exceder el coeficiente de 3.5, periodos de hasta 15 años no podrán exceder el coeficiente de 3.2 y periodos de hasta 20 años no podrán exceder el coeficiente de 3. Estos coeficientes son objeto de modificación en la propuesta de ley aún no implantada.

impuesto del IBI. Para finalizar, la tercera fase consiste en tomar el resultado de la segunda operación, y multiplicarlo por el porcentaje establecido por el Ayuntamiento obteniendo así la correspondiente cuota tributaria a ingresar.

### **1.5.2. Tipo de gravamen. Cuota íntegra y líquida.**

El tipo de gravamen se encuentra establecido en el art. 108 TRLRHL y dentro del límite del 30 %, los Ayuntamientos tendrán la opción de fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los periodos de generación de incremento del valor señalados en el apartado 4 del artículo anterior. Para el cálculo de la cuota íntegra del IIVTNU, se aplicará el tipo de gravamen a la base imponible. Para el cálculo de la base líquida, se utilizarán sobre la cuota íntegra las bonificaciones redactadas en las ordenanzas fiscales como pueden ser una bonificación de hasta el 95 % de la cuota íntegra del IIVTNU, *“en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes”*. La otra posibilidad es la bonificación en igual porcentaje de la cuota íntegra *“en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración”*<sup>30</sup>.

### **1.5.3. Devengo y gestión.**

En el art. 109 TRHLRL se establece el devengo del IIVTNU cuando *“se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión”* o *“cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión”*. El mismo precepto legal establece párrafos abajo unos supuestos especiales de devengo diciendo que a pesar de que el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declara judicial o

---

<sup>30</sup> Las regulaciones de los restantes aspectos formales y sustantivos de las bonificaciones mencionadas en el texto serán establecidas en la ordenanza fiscal de cada municipio. Esta aclaración ha sido introducida por el art. 7.1 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

administrativamente por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, este no tendrá derecho a la devolución del impuesto<sup>31</sup>. Por otro lado, “*si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación*”. Por último, si en los actos o contratos en los que intervenga una condición, “*si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior*”<sup>32</sup>.

## **2. ADECUACIÓN DEL IIVTNU A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.**

A continuación, analizaremos los principios de justicia tributaria y su adecuación al IIVTNU desde un enfoque constitucional, concretamente desde el art. 31.1 CE donde se reconoce la necesidad de un sistema tributario justo. También, la LGT en su art. 3 regula los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario<sup>33</sup>. En particular nos referiremos a los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad, progresividad y el límite de la confiscatoriedad.

### **2.1. Principio de capacidad económica**

El art. 31.1 CE establece que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo (...)*”. De este precepto legal podemos deducir que se trata de un derecho/deber ya que envuelve a ambas partes, por un lado, los poderes públicos presentan el derecho de

---

<sup>31</sup> Sin embargo, cuando se declare esa misma rescisión o resolución del acto o contrato en supuestos de derechos reales de goce sobre aquel, el sujeto en este caso sí tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho siempre y cuando dicho acto o contrato no le hubiese producido efectos lucrativos o que reclamase la devolución del impuesto en el plazo de cinco años a contar desde la firmeza de la resolución. Refiriéndose como efecto lucrativo a la no justificación por los interesados según lo establecido en el art. 1295 del Código Civil.

<sup>32</sup> Entendemos por condición suspensiva, cuando se interrumpe la existencia de una obligación, sin embargo, la condición resolutoria es la finalización de la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían como si no hubiese existido obligación alguna.

<sup>33</sup> El art. 3 de la LGT establece en su primer apartado que “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”.

exigir los tributos en función de la riqueza del sujeto y de otro lado, se obliga al sujeto a contribuir de acuerdo con la riqueza que presente<sup>34</sup>.

En un estudio realizado por Calvo Ortega, en el principio de capacidad económica *“siempre se hace referencia a la aptitud, a la positividad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública”*<sup>35</sup>. El Tribunal Constitucional, en adelante TC, entiende el principio de capacidad económica 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”*<sup>36</sup>.

El TC evita entrar en mayores consideraciones que las ya definidas para buscar riqueza allá donde se encuentre, en señalar como indicadores de riqueza la adquisición o gasto de una renta, la posesión de un patrimonio y la circulación de bienes y en señalar la inexistencia de capacidad económica cuando se quiere gravar una renta ficticia o inexistente y, finalmente, en salvar al contribuyente de dicho principio si únicamente concurre una renta potencial<sup>37</sup>. En consecuencia, se debe estudiar la capacidad económica para determinar si grava una riqueza o renta real o potencial o por el

---

<sup>34</sup> Sobre el deber de contribuir a contribuir al sostenimiento del Gasto Público, el profesor Rodríguez Bereijo señala que *“los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio de intereses generales de la comunidad. Vid.: Rodríguez Bereijo, A. (2005): “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 125, p. 19 y 20.*

<sup>35</sup> El profesor Saínz de Bujanda, ya limitó esa riqueza en una antigua obra diciendo que la renta neta y actual de un individuo no se podía computar como integra para fijar la riqueza imponible del sujeto, sino que, a esa renta se le debe descontar los gastos vitales mínimos y así obtener la diferencia disponible para el pago del tributo. Y sólo si existe esa diferencia se podrá manifestar la existencia de capacidad. Vid.: Saínz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, p. 206.

<sup>36</sup> Vid. Entre otras. STC 221/1998 de 11 de diciembre, FJ 4º; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º; STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b) y STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a).

<sup>37</sup> Se entiende como renta real a aquella que se produce de forma efectiva en el momento de ser valorado un terreno. Sin embargo, la renta potencial o teórica es la que se produce en una situación natural, considerando en su cálculo los productos usuales de la zona en que se ubica dicho terreno, que se produzcan en otros terrenos de características similares al que se valora. Vid. Las referidas STC.

contrario si grava una riqueza solo ficticia o irreal, así como completar esa visión con el ya mencionado art. 31.1 CE donde se obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir, prohibiendo en todo momento el caer en una posible inconstitucionalidad.

El TC comenta en la descripción de la configuración normativa del IIVTNU que se grava el “incremento de valor” que experimentan los terrenos en el momento de la transmisión de la propiedad durante un periodo máximo de 20 años. Por ende, este tribunal expone que, aunque el tributo pretenda gravar siempre un incremento, se grava independientemente de que haya o no incremento, puesto que basta con que *“se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable”* de *“un incremento de valor sometido a tributación”*. Pero ese incremento no siempre se da, puesto que existe multitud de supuestos en los que se da una minusvalía y se hace tributar por igual a los que han tenido una pérdida de valor de ese inmueble. Dice así el TC que *“se está 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”*<sup>38</sup>.

Es aquí cuando surge el conflicto, porque lo que sucede es que las normas actuales de este tributo están basadas en la hipótesis de que “siempre y en todo caso” se ha producido un incremento de valor puesto que se calcula a partir del valor catastral del suelo considerando una revalorización anual “automática” determinada por la ordenanza municipal que puede llegar nada menos que hasta el 30 %. Un claro ejemplo de ello sería lo tan ya mencionado y escuchado por la mayoría de la doctrina y sociedad cuando se habló del “boom inmobiliario” y de que “los pisos nunca bajan de precio”. Un grave error que se sigue pagando por la pasada crisis que presenciamos donde los sucesivos gobiernos han resuelto paliar el déficit de las Administraciones Públicas con notables subidas de impuestos y en lo que nos concierne al caso, con revisiones al alza del valor

---

<sup>38</sup> Vid. Fundamentos jurídicos terceros de las STC del 16 de febrero de 2017 y 37/2017, de 1 de marzo de 2017.

catastral del suelo, siendo en algunos municipios de hasta un 200 % desbordando este impuesto<sup>39</sup>.

Tras varias sentencias a lo largo de los años donde se cuestionaba la constitucionalidad de la regulación de la base imponible del impuesto y la desregulación de la desvalorización monetaria<sup>40</sup>, llegan las sentencias que declaran finalmente la inconstitucional de las normas que regulan la base imponible de nuestra actual IIVTNU, puesto que, si la normativa que regula este impuesto va en contra de los principios constitucionales, esta se vuelve inconstitucional.

## **2.2. Principio de igualdad y generalidad.**

Debemos comenzar este apartado mencionando el principio inspirador del sistema tributario, que no es otro que el de generalidad, este principio implica que no puede haber discriminaciones de forma arbitral cuando se apliquen los tributos, de modo que los tributos abarquen a todos los sujetos que presenten iguales condiciones y circunstancias, con la única opción de que se establezcan rebajas o exenciones cuando exista justificación. Mediante este principio como pilar de todos y junto a otros como el de igualdad y el de progresividad que seguidamente se explicarán, se consigue alcanzar el “sistema tributario justo” al que se refiere la CE<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Con la crisis pasada asistimos a un fenómeno nuevo donde se demuestra que los inmuebles igual que suben también bajan de precio y que en una transmisión el precio real es inferior incluso al valor catastral y que en la revisión, lejos de haberse tenido en cuenta la evolución real de los precios (con caídas de hasta el 50 % según informes de Tinsa, sociedad de tasación líder en valoración de inmuebles) se ha optado por subidas notables de forma generalizada produciendo dos cosas: por un lado, una subida desproporcionada del IBI, y por otro lado, transformando la plusvalía en un impuesto costoso y desproporcionado (especialmente en las herencias llegando a representar hasta el 10 % del inmueble). Vid. La evolución del precio de la vivienda en España desde el comienzo de la crisis en <https://www.tinsa.es/precio-vivienda/>

<sup>40</sup> La constitucionalidad del impuesto se analiza por primera vez a través de la STC 221/1992 de 11 de diciembre donde se cuestiona la legalidad establecida en el art. 355.1 del TRRL aprobado por el R.D. Legislativo 781/1986 que define la base imponible como la “*diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición*” y ese valor corriente en venta al terminar el periodo impositivo como el valor inicial del terreno se asignará periódicamente por los Ayuntamientos mediante “*los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal*”

<sup>41</sup> Cfr. Muñoz Llor, MT. (2017). “Un impuesto cuestionado: el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” *Universidad de Barcelona*, pag 12-15.

En cuanto al principio de igualdad tributaria, debemos entenderla como la obligación que tienen todos los poderes públicos de gravar de una manera equitativa a todos los sujetos que se encuentren en una situación económica igualitaria y de distinta manera a los sujetos que presentan situaciones diferentes. Nuestro TC se ha pronunciado diciendo que solo se veda la desigualdad que se puede calificar como discriminatoria<sup>42</sup>. Para el TC, la igualdad de la que se habla en el art. 31.1 CE va íntimamente ligada con el concepto de capacidad económica y progresividad, por lo que no puede ser reorientada a los términos del art. 14 CE<sup>43</sup>.

En relación con el IIVTNU, en el sistema legal presentado para la determinación de la base imponible de este impuesto (art.107 TRLRHL) se percibía claramente que no garantizaba esa igualdad de trato entre los contribuyentes, desde la perspectiva de la “capacidad económica”. El TC señala que no se puede declarar la inconstitucionalidad de una norma por el hecho de que incidan ciertas circunstancias que vulneren el derecho a la igualdad en “supuestos puntuales”. A esa explicación, el TC añadió que es muy distinto que *“deba declararse la conformidad con la Constitución de una norma tributaria que establece, en la generalidad de los casos, una discriminación contraria al principio de igualdad del art. 31.1 CE por el solo hecho de que tenga vocación de generalidad y aplicación uniforme”*<sup>44</sup>. Y esa declaración es justo la que sucedía con la aplicación del art. 107 TRLRHL; ya que el mismo artículo originaba dudas sobre la constitucionalidad, pero no en un supuesto concreto sino a una pluralidad de ellos<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> La STC 76/1999, de 26 de abril, afirmó, entre otras cosas, que no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que esa infracción sólo se produce cuando hay situaciones de hecho que pueden considerarse iguales y que carecen de justificación objetiva y razonable. Es decir, el principio de igualdad exige que ante supuestos de hecho iguales, se utilicen consecuencias jurídicas iguales, debiendo reconocer como iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización de elementos diferenciadores necesite de fundamento objetivo o racional.

<sup>43</sup> La protección jurisdiccional del principio de igualdad tributaria es distinta a la del principio genérico de igualdad. El derecho reconocido en el art. 14 está tutelado por el recurso de amparo, la protección de igualdad tributaria no. Vid. SSTs 84/1999, de 10 de mayo; 200/1999, de 8 de noviembre; y 46/2000 de 17 de febrero.

<sup>44</sup> Vid. SSTC 47/2001, de 15 de febrero; 212/2001, de 29 de octubre; 21/2002, de 28 de enero, y 255/2004, de 23 de diciembre.

<sup>45</sup> Cfr. Clemente Checa, G. (2016): IIVTNU y patrimonio histórico y cultural. *Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, p. 12-15.

A esa mecánica en la aplicación de la base imponible sin distinciones y de forma generalizada ha sido objeto de análisis de mucha jurisprudencia reciente declarando que al no haber un incremento de valor en el inmueble no es posible liquidar la base imponible redactada en el precepto por no ser conforme al principio de igualdad, entre otros.

Pero la desigualdad tributaria declarada anteriormente, no es la única perspectiva que le ha dado el TC a este impuesto. Del estudio del principio de igualdad realizado por Varona hacía su relación con el IIVTNU se puede extraer que el principio de igualdad no podría considerarse infringido por el IIVTNU. Lo demuestra basándose en consideraciones que ha hecho el propio TC cuando ha tomado como pauta de comparación para el principio de igualdad el propio de capacidad económica, es decir, diferenciando situaciones que siendo igualmente indicadoras de riqueza presentaban distinto trato<sup>46</sup>.

Sobre el principio de igualdad y su funcionamiento por parte del TC, podemos deducir que, ante dos valores catastrales equivalentes, en cuanto a valor del suelo y misma tenencia de años, aplicaremos los mismos coeficientes multiplicadores resultando la misma cuota para los dos contribuyentes. Es por ello, por lo que tenemos que confirmar que este principio no ha sido vulnerado por la normativa tributaria del impuesto en cuestión.

### **2.3. Principio de progresividad y límite a la confiscatoriedad.**

Bajo el mismo prisma del art. 31.1 CE, nos encontramos con otro principio constitucional que han sido objeto de estudio por parte del TC para el análisis de este impuesto, que es el de progresividad. Debemos de partir de que la progresividad supone que los tipos impositivos de algunos de los impuestos del sistema se instalen de un modo paralelo, es decir, que a un aumento de la base imponible coincida con un incremento de la deuda tributaria más que proporcional gravando a los contribuyentes en base a su capacidad de pago, es decir, a mayor capacidad económica del sujeto, mayor cantidad debe contribuir al sistema, siempre de forma progresiva y nunca

---

<sup>46</sup> Cfr. Varona Albert, J.E. (2010): A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Quincena Fiscal* núm.18. Ed. Aranzadi, Pamplona.



desproporcionada o con alcance confiscatorio. Nuestro TC se ha pronunciado diciendo que el principio de progresividad es recomendable, no solo para los impuestos en particular, sino para todo el sistema impositivo creando una universalidad que permita abarcar toda la situación económica del sujeto pasivo, desde la posición del art. 31.1 CE<sup>47</sup>.

De esta premisa debemos tener en cuenta lo ya explicado páginas arriba hacía otros principios, si este principio pretende que el sujeto pasivo tribute de forma paralela y gradual al incremento de la base imponible, en el caso de que la base imponible no crezca, la evolución de la deuda tributaria no debería de crecer. En el IIVTNU ocurre exactamente eso, existen transmisiones de inmuebles en los que la base imponible no se incrementa, sino que incluso se decreta provocando pérdidas a los sujetos contribuyentes, y a pesar de ello, se debe de tributar en función de un incremento de valor ficticio de la base imponible, provocando una contrariedad en el principio y catalogándolo como opuesto a lo establecido en el art. 31.1 de nuestra CE. Con esa condición tributaria sin justa causa agravante que se está llevando por parte del impuesto, podemos decir que más que cumplir el principio de progresividad, se instaura una regresividad, por el hecho de que deben tributar de igual manera sujetos que en lugar de obtener capacidad económica por esa transmisión, presentan una pérdida ocasionando una incapacidad económica e incumpliendo de forma paralela los demás principios, así como traspasando el límite a la confiscatoriedad.

De esa vulneración de todos los principios, los preceptos de la TRLRHL van más allá traspasando un límite que se presenta en último inciso por parte del art. 31.1 CE donde se dice que todos contribuirán a “(...) un sistema tributario justo (...) que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. De este artículo tenemos que centrarnos en el límite a la no confiscatoriedad que tiene como función que la recaudación impositiva a través de los impuestos nunca pueda conllevar la privación de los bienes y la vulneración de la capacidad económica del sujeto pasivo, aportando un factor más para

---

<sup>47</sup> Cfr. Sentencia 76/1990, de 26 de abril, y 150/1990, de 4 de octubre, entre otras.

conformar el ideal de esa justicia tributaria de la que hablamos<sup>48</sup>. Con ello, se advierte que la prohibición de no confiscatoriedad tiene el propósito de impedir que a través de una configuración defectuosa del sistema tributario se produzca un efecto confiscatorio que acabe con el patrimonio de los ciudadanos limitando las garantías constitucionales que se protegen mediante principios como los que estamos comentando.

Es cierto, que la CE reconoce la potestad hacia los Ayuntamientos dándoles cierta autonomía<sup>49</sup>, reconociendo la facultad para crear sus impuestos dentro de las limitaciones que impone la ley, obligando que al momento de fijar la base imponible y la cuantía del tributo se respeten los principios de razonabilidad y proporcionalidad<sup>50</sup>. Estos límites deben de garantizar los principios constitucionales tributarios que persiguen respaldar el deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos mediante el devengo de tributos. En definitiva, el ejercicio del poder tributario local debe respetar siempre los principios de justicia tributaria y en particular el límite de no confiscatoriedad.

Por último, señalar que el IIVTNU, lo que se exige es que haya una plusvalía manifiesta, para que el sujeto pasivo tenga obligación tributaria, pero esa obligación,

---

<sup>48</sup> El TC se ha pronunciado sobre la no confiscatoriedad afirmando que *“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”*. Vid. STC 150/1990, de 4 de octubre, 14/1998, de 22 de enero; y 233/1999, de 10 de diciembre.

<sup>49</sup> Vid. Capítulo II. De la Administración Local, situada en el Título VIII. De la Organización Territorial del Estado. Dice que tengo que citarlo bien pero no sé dónde está el error.

<sup>50</sup> Con lo que respecta a la autonomía y gestión normativa de los Ayuntamientos, la autora Sánchez Sánchez comenta que es importante *“en lo que respecta al método para gestionar la base imponible, es que la realización del sistema de autodeterminación depende de una valoración oficial, por lo que las facultades de comprobación que deben realizar los Ayuntamientos se muestran limitadas a la misma”*. El art. 110 TRLRHL, que regula la gestión de este impuesto de plusvalía, *“dispone que el Ayuntamiento está autorizado para realizar dentro del sistema de autoliquidación, la aplicación correcta por el contribuyente, ateniéndose exclusivamente al dictado de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan aplicarse cualesquier otro valor, base o cuota diferente a las estipuladas en sus reglas”*. Vid. Sánchez Sánchez, E.M. (2018). *“El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la unión europea.” Revista Quincena Fiscal núm.3/2018*. Editorial Aranzadi, S.A.U. Universidad de Jaén.

aparece como ya hemos dicho, de una capacidad económica producida por el incremento real del valor de un terreno, puesto que si se somete a gravamen situaciones de riqueza inexistente implicaría una actuación confiscatoria, conllevando también un menoscabo al principio de capacidad económica. El TC ha garantizado para los contribuyentes que se encuentran en esa situación la posibilidad de no pagar una plusvalía que ocasione pérdidas en la transmisión del inmueble. Para que el tributo no afecte al posible contribuyente por el hecho de que no se ha incrementado su patrimonio por esa transmisión, en este sentido, Casana Merino afirma que, si el obligado tributario demuestra mediante cualquier medio de prueba la falta de incremento de valor del terreno, deberá ser la propia Administración la que tenga que justificarlo para ir en contra de dichas presunciones y así poder aplicar los preceptos de TRLRHL<sup>51</sup>.

### **3. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL SOBRE EL IIVTNU.**

#### **3.1. Primeros pronunciamientos jurisprudenciales: especial referencia a las SSTC 26/2017 y 37/2017.**

El legislador desde el momento de la creación del impuesto sabía que, dado el sistema de cualificación que regula la normativa, todos los sujetos que transmitieran o constituyeran terrenos urbanos o derechos reales de disfrute, tendrían que soportar el coste económico del impuesto derivado de la capacidad económica consecuencia del beneficio objeto de la transmisión. Pero, el legislador tuvo una visión muy optimista al desarrollar el impuesto, puesto que no tuvo en cuenta algunos factores que eran probables como, por ejemplo, la posible caída de valor derivada de la crisis inmobiliaria que, por norma general, provoca que el precio de venta de inmueble sea inferior al de la adquisición de éste en el pasado, obteniendo pérdidas y debiendo de contribuir igualmente al impuesto por el hecho de realizar una transmisión. Esa contradicción con

---

<sup>51</sup> A esa opinión se le añadiría la capacidad de defensa de la que disponen los consumidores mediante la presentación de una escritura pública como bien expone Alías Cantón expresando que *“el valor que consta en la escritura pública de transmisión puede considerarse como una declaración, debiendo tenerse en cuenta que según el art.108.4 de la Ley General Tributaria, los datos y elementos de hecho declarados y demás documentos presentados se presumen ciertos para los obligados tributarios”* pero el mismo dice que *“si la Administración tributaria, quiere desvirtuar la veracidad del contenido de dicho documento público, obligatoriamente deberá desplegar su actividad probatoria, de conformidad con lo preceptuado en los artículos 105 y 106 de la LGT. Lo que no puede hacer la Administración Tributaria, es rechazar de plano el contenido de dicho documento público, sin realizar actividad probatoria alguna en contra”*. Casana Merino. F (2017) “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Op, cit, p. 185.

respecto a la norma, ha ocasionado un debate durante estos años donde se han visto distintos pronunciamientos judiciales poniendo en tela de juicio la aplicación del impuesto de plusvalía municipal y resolviéndose de manera muy diversa favoreciendo en mayor parte al contribuyente. La solución que se le han ido dando a esta cuestión de fondo ha sido muy heterogénea, así en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Cuenca de 21 de septiembre de 2010, se admitió que la transmisión con pérdidas suponía la no realización del hecho imponible de la plusvalía<sup>52</sup>.

Las dudas sobre la falta de justicia tributaria se presentaron ya en ciertos supuestos, como, por ejemplo, la sentencia del TS de 25 de septiembre de 1997, Recurso 336/1993, que consideró desproporcionado un aumento lineal del 300% sobre el valor inicial del terreno; y la sentencia de 30 de noviembre de 2000, Recurso 2306/1995, en la que se declaró la no sujeción a plusvalía de un terreno cuya edificabilidad se agotó por llegar al tope de construcción establecido para esa parcela. A todo ello, concluyó el TS que no había presencia de ese incremento de valor y, por tanto, se descarta la aplicación del impuesto. Esas manifestaciones del TS se observan en fallos posteriores de tribunales donde se concluyó que, si hay una inexistencia del hecho imponible, no se puede sujeción esa transmisión al IIVTNU, y que si a pesar de ello, se lleva a cabo la imposición, cuando se acredite y pruebe la inexistencia, en términos económicos y reales, de ese incremento, el impuesto tampoco se podrá exigir<sup>53</sup>.

De forma paralela a esas decisiones jurisprudenciales favorables hacia los contribuyentes, los órganos judiciales plantearon cuestiones de inconstitucionalidad con el objetivo de obtener un pronunciamiento de nuestro TC, en cuanto a la vulneración del art. 31 de la CE, en particular, respecto del principio de capacidad económica y prohibición de la confiscatoriedad entre otros, con la finalidad de poder resolver los asuntos que éstos conocen. En este sentido, cabe destacar; el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, n.º 3 de Donostia-San Sebastián de 5 de febrero de

---

<sup>52</sup> La misma solución dada en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Cuenca se dio en la STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012, STSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013, STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de julio de 2015, entre otras.

<sup>53</sup> Esa solución, sobre la no sujeción al IIVTNU se concluyó en la STSJ, de Cataluña, dictada por la Sala de lo Contencioso, Recurso nº 502/2011. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Barcelona Nº 13, de 22 de enero de 2013, Recurso 152/2012 o en la sentencia nº 805/2013 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 18 de Julio de 2013, entre otras.

2015 y Auto del el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de Vitoria-Gasteiz, de 22 de diciembre de 2015<sup>54</sup>.

La cuestión prejudicial y de inconstitucionalidad sobre normas forales fiscales, planteados por el Auto de Donostia<sup>55</sup> es la que abre puertas para una solución a esta controversia y se resolvió mediante la STC del 16 de febrero de 2017 (STC 26/2017) aclarando la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de San Sebastián. La solución de ese Auto ha sido resuelta por el TC, como todo el mundo esperaba, es decir, declarando la normativa foral contraria a nuestra norma suprema en la medida que someten a tributación situaciones con ausencia de incremento de valor expresando el tribunal entre sus fundamentos jurídicos que *“estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica”* donde el simple hecho de ser titular de una terreno urbano le genera, por la simple transmisión, un incremento de valor sometido a tributación independientemente de las circunstancias reales de cada supuesto. Pero aclara en el fallo que *“no se declara la inconstitucionalidad del tributo en su totalidad sino únicamente determinados preceptos de la Ley Foral”*<sup>56</sup>.

A parte de la declaración de inconstitucionalidad que se les han dado a esos preceptos, se ha tenido que cambiar la regulación para no someter a gravamen las disminuciones del valor de los terrenos, de forma que, al no poder operar esas circunstancias por

---

<sup>54</sup> En parecidos términos puede verse el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, n.º 22 de Madrid de 15 de diciembre de 2015.

<sup>55</sup> La citada sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo nº3 de Donostia de 5 de febrero de 2015 expone la situación en la que la sociedad Bitarte, S.A transmitió un inmueble por 600.000 euros adquirido en un momento pasado por 3.101.222,45 euros. El Ayuntamiento de Irún, a pesar de la enorme pérdida ocasionada por esa venta, le exige una plusvalía por importe de 17.899,44 euros. A consecuencia de ello, el contribuyente recurrió dicha liquidación ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de San Sebastián planteando éste la cuestión de inconstitucionalidad ahora resuelta, por entender que *“la normativa foral del tributo podía ser contraria al principio de capacidad económica y al derecho a la tutela judicial efectiva”*.

<sup>56</sup> Los preceptos declarados inconstitucionales por la STC son los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el IIVTNU del Territorio Histórico de Gipuzkoa porque otorgan *“supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana”* careciendo *“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 esa razón, los preceptos que han sido analizados deben ser declarados como inconstitucionales *“en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.”*

considerarse inconstitucionales, “no será necesario proceder al cálculo de la base imponible en estos casos”. Con ello, los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4 declarados inconstitucionales parcialmente serán de aplicación sólo para los casos en los que verdaderamente existe un incremento del valor de los terrenos, cumpliendo así con el fallo de la sentencia<sup>57</sup>.

En igual sentido, el TC resolvió la cuestión de inconstitucionalidad que planteó el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria-Gasteiz en relación con los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava, por su vulneración, entre otros, al principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (mencionados en el art. 31 CE), así como al derecho de defensa (art. 24 CE).

### **3.2. STC 59/2017 de 11 de mayo.**

Es inevitable que, tras varias publicaciones, en especial las STC 26/2017 y 37/2017 mencionadas anteriormente donde se declararan la inconstitucionalidad de los preceptos forales por ser contrarios a los principios de nuestra norma suprema, y visto que el contenido de las sentencias que se vienen comentando, presentan una identidad en la fundamentación jurídica es de sentido común que se tenga similar resultado en la norma estatal. Es ese el motivo por el cual el legislador tendrá la obligación de modificar la configuración de la norma con el fin de evitar someter a tributación situaciones en las que no existe un incremento real. A raíz de las sentencias antes mencionadas surge con fecha 11 de mayo de 2017, la STC 59/2017, por la que declaraba inconstitucionales y

---

<sup>57</sup> La declaración completa sobre la inconstitucionalidad se encuentra registrada en el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU como consecuencia de la STC 16 de febrero de 2017 que declara nulos los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4.

nulos los artículos 107.1; 107.2 a) y 110.4 (correspondientes a los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral), del TRHLRL<sup>58</sup>.

La sentencia planteada, que surge a través del Auto de 25 de julio de 2016, ya plantea en su fundamentación jurídica la cuestión de inconstitucionalidad, reconociendo que el TRHLRL fue redactado de tal manera que sólo recoge la opción de que el impuesto de plusvalía municipal sea siempre ocasionado por transmisiones con resultado positivo. Y según el juzgado poseedor de la cuestión *“el artículo 107 del citado texto legal acoge una regla para la determinación de los incrementos de valor que tiene un carácter imperativo, sin que exista ningún precepto que prevea la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías municipales”*. Según el órgano judicial, el precepto cuestionado no contempla el hipotético caso de que exista una minusvaloración en la venta de inmuebles, sino que se determina en todo caso un incremento de valor por el que se debe tributar, quebrantando la doctrina del TC sobre el principio de capacidad económica, como un pilar básico de toda prestación tributaria<sup>59</sup>.

Mediante la providencia de 31 de enero de 2017, el Pleno de tribunal Contencioso-Administrativo determinó admitir a trámite la cuestión planteada y, en armonía con lo establecido en el art. 10.1 c) Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en adelante LOTC, guardarse para sí el conocimiento de la cuestión, propinando el traslado de las actuaciones recibidas, en conformidad de lo previsto en el art. 37.7 LOTC. A través de

---

<sup>58</sup> La STC 59/2017 surge como consecuencia del Auto de 25 de julio de 2016 en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera que planteaba la cuestión de inconstitucionalidad con relación al art.107 de TRLRHL, por la supuesta vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) del que venimos hablando. Esa cuestión planteada se debe al giro de liquidaciones que le presentó el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera a la entidad mercantil Rentas y Vitalicios S.L por la adquisición de una serie de terrenos para una posterior construcción y venta a la entidad financiera Unicaja Banco S.A.U. En esos terrenos no se había producido ningún incremento de valor y le entidad mercantil ejecutada interpuso los correspondientes recursos de reposición siendo desestimados por un decreto del teniente de alcalde argumentando que *“el legislador desarrolló esta normativa reguladora a sabiendas que siempre se podría obtener cuota positiva”*. La disconformidad de la entidad fue más allá de la respuesta que se le dio promoviendo un recurso contencioso-administrativo contra el anterior decreto para que se cuestionase *“la posible inconstitucionalidad de la norma de valoración objetiva establecida en el artículo 107”* del TRLRHL *“pero solo en la medida en que grava consecuencias no reales, en contra del principio de capacidad económica”*.

<sup>59</sup> La ley, en su articulado, no contempla la posibilidad de la posible existencia de una minusvaloración del terreno de naturaleza urbana en el momento de la transmisión del inmueble, desencadenando una dependencia de tributación hacia situaciones en las que no hay manifestación de capacidad económica sometiendo a tributación riquezas no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias.

ese poder que se concede en el art. 37.7 LOTC, el abogado del Estado presentó el 28 de febrero de 2017 un escrito alegando varias ideas, entre las que podemos destacar la aclaración que hizo para rechazar la denuncia inconstitucional puesta hacia el art. 107 TRLRHL, donde menciona que *“la redacción que le ha dado la Ley 51/2002, 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 (... que señalaba que la base imponible era el «incremento real del valor de los terrenos»”*<sup>60</sup>.

Para el abogado del Estado, en la ley anterior a la reforma (ley 39/1988), el legislador constituyó la posibilidad de evaluación del incremento real con la opción al contribuyente de acreditar esa ausencia de incremento gravable, a diferencia de la nueva reforma antes mencionada donde el legislador suprimió el término “real” dejando sin condicionar la transmisión y ampliando las opciones de tributar a la totalidad de situaciones. A pesar de ello, el abogado afirma que, aunque, mediante una revisión catastral de los terrenos, el contribuyente obtenga una minusvalía, siempre existirá una renta potencial gravable proveniente del *“incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra”* no quebrantando en ningún momento el principio de capacidad económica.

Además de basarse en la reforma, afirma también que en los años del “boom inmobiliario”, fuente de donde están emergiendo todas estas cuestiones<sup>61</sup>, el valor de mercado de los inmuebles estaba muy por encima de los valores catastrales mientras que en el impuesto municipal se tributaba de igual forma en función del valor catastral y no del valor del mercado. Y dado que para el cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía se tiene en cuenta el valor catastral<sup>62</sup>, recalca el abogado que *“si se*

---

<sup>60</sup> Cfr. Antecedentes de hecho de la STC 59/2017.

<sup>61</sup> Para suavizar los efectos negativos de la crisis inmobiliaria, la normativa del impuesto ha previsto en art.107.3 TRLRHL dos medidas que pueden aplicar los ayuntamientos. Por un lado, una reducción del valor catastral hasta de un 60 % de su valor durante los cinco años siguientes a la revisión, y, por otro lado, la actualización, con posible tendencia a la baja, de los valores catastrales.

<sup>62</sup> El valor catastral también es la base para el cálculo del IBI, IRPF e impuesto sobre el patrimonio. Vid. Capítulo V, sección primera de la ley 1/2004, de 5 de marzo, de Catastro Inmobiliario donde se redacta el valor catastral y su determinación, en especial el art. 22.



*considera que los valores catastrales están mal determinados, ello no es un problema de capacidad económica”.*

En la cara opuesta de esas alegaciones, se encuentra el Fiscal General del Estado, que presentó el 16 de marzo de 2017 sus alegaciones, calificando los arts. 107.1 y 2 a), y 110.4 del TRLRHL como inconstitucionales y nulos<sup>63</sup>, pero *“únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”*<sup>64</sup>. Y para reafirmarse en lo dicho, recalca el Fiscal General del Estado que este tribunal ya dictó la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los arts. 4.1, 4.2.a) de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del IIVTNU en los territorios de Gipuzkoa y Álava en las recientes SSTC 26/2017 Y 37/2017. Esa inconstitucionalidad parcial declarada en esas sentencias el TC se basaba en las mismas alegaciones que el propio Fiscal General del Estado aporta para este asunto. Argumenta que, al haber una identidad en la redacción de los apartados declarados inconstitucionales de las normas forales, así como en las dudas planteadas por el órgano judicial con las cuestiones planteadas en este asunto, es de justicia declarar igualmente la inconstitucionalidad y nulidad del art. 107.1 y 2 a) de TRLRHL, pero con el mismo límite que declaró el TC, que no es otro que descartar de esa tributación las situaciones donde haya una inexistencia de incremento de valor<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> La nulidad de la que hablamos, se basa en el art. 39.1 de la LOTC donde se declara la nulidad de los preceptos impugnados bajo la declaración de inconstitucionalidad por parte de una sentencia. Declara también la nulidad de otros la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que tenga que abarcar por conexión o consecuencia

<sup>64</sup> Es importante hacer una precisión, puesto que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al CE, sino que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, es decir, aquellas situaciones en las que no se presentan un incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Cfr. SSTC 26/2017, FJ 7 y 37/2017, FJ 3,5 y7.

<sup>65</sup> El profesor Casana Merino comenta que para el juicio sobre si la norma es cuestión de constitucionalidad depende del aumento o no de valor del terreno a transmitir. La transmisión llevaría a la obligación de calcular el aumento de valor y comparar ese valor en los distintos momentos del bien planteándose el problema de que no está determinado con qué valor hay que comparar el valor del terreno en el momento del devengo. Según el autor cabrían varias posibilidades como determinarlo *“con el valor catastral en el momento de iniciarse el cómputo de la plusvalía, con el valor de mercado, con el que resulta de un procedimiento de comprobación de valores o con cualquier valor que sea objeto de prueba”*. La cuestión, por tanto, se reduciría a una prueba y de acuerdo con las normas generales, la carga de la prueba corresponde a *“quien haga valer su derecho”* que *“deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. Vid. Casana Merino. F (2017) “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*. Universidad de Córdoba, nº. 8, p. 184-185.

Para finalizar las declaraciones del Fiscal General del Estado, éste señala que también es cuestión de controversia el art. 110.4 de TRLRHL puesto que dificulta la observación de los supuestos de disminución del valor. Por lo tanto, la obligación que se le cede a los ayuntamientos de ejecutar las reglas del impuesto “*sin admitir prueba en contrario*” es resultado de la redacción que se le dio al art. 110.4. Fue ese el motivo de declarar en las sentencias de Gipuzkoa y Álava, la inconstitucionalidad del art. 7.4 de las Normas Forales<sup>66</sup>. Y, a pesar de que, del art. 110.4 TRLRHL no se haya planteado duda sobre él, es bajo lo dictado en el art. 39.1 de LOTC donde se puede extender esa inconstitucionalidad “*por conexión o consecuencia, a otros preceptos de la misma Ley*”. Es por ello, por lo que se declara su inconstitucionalidad, al existir una estrecha relación entre las reglas para la determinación de la base imponible y este artículo, que imposibilita a los ayuntamientos despojarse de la regla de cálculo legalmente establecida a pesar de la existencia de una minusvaloración en el momento de transmisión<sup>67</sup>.

En los fundamentos jurídicos de la STC 59/2017, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Jerez de la Frontera, reconoce que el TRLRHL siempre atribuye un resultado positivo, presentando siempre un carácter imperativo y no considerando en ningún momento la posibilidad de que exista una disminución de valor en el momento de la transmisión del inmueble urbano, haciendo tributar obligatoriamente ante manifestaciones de riqueza inexistente, ficticias e irreales afectando a todos los principios establecidos en el art. 31.1 CE.

El tribunal explica, que el origen de la obligación tributaria dependía (hasta esta sentencia) de la transmisión de un terreno urbano considerándose como “*una condición necesaria en la configuración del tributo*” erigiéndose una “*condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el ‘incremento de valor’ de un terreno*”. En esa transmisión hay que añadir la “*necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial*”. Pero, en las acciones en las que no se produzcan ese incremento de valor en el terreno, la capacidad

---

<sup>66</sup> Cfr. SSTC 26/2017, FJ 7 y 37/2017, FJ 4 e).

<sup>67</sup> En nexa al citado art. 39.1 de LOTC, se declara, la inconstitucionalidad y nulidad del art. 110.4 TRLRHL al impedir a los sujetos pasivos la posibilidad de acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Vid. SSTC 26/2017, FJ 7 y 37/2017, FJ 5.

económica que se grava en función de los preceptos de este impuesto de plusvalía deja de ser potencial volviéndose ficticia o quimérica y vulnerando así el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE<sup>68</sup>.

La inconstitucionalidad planteada se aclara en el fundamento jurídico tercero cuando explica que la crisis económica que acabamos de atravesar hizo que esas situaciones aisladas de generación de pérdidas o inexistencia de incremento se convirtieran en situaciones generales y corrientes, obligando necesariamente al cambio de la regulación normativa del impuesto de plusvalía por las lagunas y desigualdades tributarias que presentaban la normativa vigente<sup>69</sup>. Por consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales y nulos con la parcialidad ya comentada anteriormente por el fiscal.

En el fundamento jurídico cuarto, el tribunal invalida la alegación anteriormente presentada por el Abogado de Estado cuando plateaba que los ayuntamientos podrían adoptar reducciones de hasta un 60 por 100 del valor catastral o actualizaciones de éste a la baja para así reducir el importe del tributo cuestionado. El TC considera que la reducción o actualización a la baja de los valores catastrales solo consigue que se disminuya la cantidad de tributo a pagar, pero no se suprimiría la vulneración del principio de capacidad económica puesto que se sigue obligando al pago de un tributo cuando se presenta la situación de no incremento de valor en la transmisión de un inmueble<sup>70</sup>.

Concluye la sentencia en su fundamento jurídico quinto, estimando la cuestión como inconstitucional y correlativamente declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los art. 107.1, 107.2 a) y 110.4, del TRLRHL, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Establece también, que

---

<sup>68</sup> De estas declaraciones podemos extraer que lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, al sujeto se le estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, contrariando de esta manera al principio de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y limitando la no confiscatoriedad. Cfr. SSTC 37/2017, FJ 3 y 37/2017, FJ3.

<sup>69</sup> Cfr. SSTC 26/2017, FJ 4 y 37/2017, FJ 4.

<sup>70</sup> Cfr. STC 59/2017, FJ 4, puesto que esta alegación no fue manifestada antes para demostrar la inconstitucionalidad de los preceptos cuestionados en la Norma Foral.

una vez eliminados del ordenamiento jurídico, los artículos mencionados, es el legislador el único competente para “*determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación*”, y que en la potestad de configuración normativa, después de lo dictado en esta sentencia, tendrá que “*realizar 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*”<sup>71</sup>.

En definitiva, entendemos como el TC en la sentencia 59/2017 establece la inconstitucionalidad de los preceptos del TRLRHL antes mencionados en afinidad con los también planteados anteriormente inconstitucionales en las Normas Forales por las SSTC 26/2017 y 37/2017 por contrariar los principios constitucionales rebasando en muchas ocasiones la confiscatoriedad del sujeto pasivo puesto que el tributo estaba establecido para liquidarse en cualquier situación independientemente de que existiese o no una minusvaloración del valor del terreno en el momento de la transmisión. Esa solución de inconstitucionalidad planteada por el TC es, a mi parecer, bastante acertada puesto que se estaban llevando a cabo liquidaciones injustificadas debido a la mala redacción y limitación tributaria que presentaba el tributo en cuestión, además de privar a algunos sujetos pasivos la posibilidad de demostrar esa falta de riqueza económica ocasionada por la transmisión del terreno urbano al haber una minusvaloración del bien con respecto al momento de adquisición.

### **3.3 Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre IIVTNU.**

Las aclaraciones sobre la inconstitucionalidad y nulidad parcial de algunos preceptos del TRLRHL en cuanto al IIVTNU mencionados la STC 59/2017 objeto de análisis en el anterior apartado, ocasionó una dispersión en el tratamiento por parte de los órganos judiciales a la hora de resolver si deben anularse o no todas las liquidaciones emitidas hacia los sujetos pasivos en función de esas declaraciones de inconstitucionalidad dadas por el TC, sin perjuicio de las aclaraciones que se dieron en la STC 59/2017 donde se decían que es el legislador español quien debe de introducir las modificaciones oportunas y apropiadas para que se pueda delimitar de la forma más concisa posible la existencia de ese incremento real de valor capacitado para ser gravado por el impuesto

---

<sup>71</sup> Cfr. SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5.

de plusvalía municipal, eludiendo las situaciones donde no sea posible esa tributación por inexistencia de incremento de valor en esos terrenos urbanos<sup>72</sup>. El hecho de la declaración de inconstitucionalidad de solo algunos preceptos reguladores de la base imponible del impuesto en los supuestos individuales de someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor y no de forma general, promueve, en la práctica, dificultades y dudas manifiestas en la aplicación que el este fallo declarado por el TC haga el resto de tribunales<sup>73</sup>.

Por estos motivos, y con posterioridad a la publicación de la STC 59/2017, se han venido produciendo en los distintos niveles de la jurisdicción administrativa diferentes inclinaciones y teorías de interpretación derivadas de las respuestas que dio la sentencia para el asunto cuestionado. La primera tendencia, considerada como tesis minimalista, es la que interpreta que la STC únicamente ha declarado la inconstitucionalidad para aquellos supuestos en los que no se pueden someter a tributación por encontrarse en situaciones de ausencia de capacidad económica, exigiéndose al contribuyente demostrar la inexistencia de ganancia patrimonial del inmueble urbano mediante las correspondientes escrituras de adquisición y transmisión para que la liquidación tributaria no se lleve a cabo<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Las modificaciones de las que se habla en la STC 59/2017 no son otras que las que determinan la base imponible y las correspondientes a la comprobación y prueba de la misma. Vid. STC 59/2017, FJ 5.

<sup>73</sup> El autor Palao Taboada, considera mediante la SSTC 26/2017 y 37/2017, la total nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales sin ninguna excepción, ya que son radicalmente injustos y dogmáticamente erróneos declarar la inconstitucionalidad sólo de los artículos que regulan la determinación de la base imponible del impuesto en los supuestos en que se somete a tributación situaciones inexpresivas de incremento de valor. El mismo sostiene que en el fallo de estas sentencias (que es idéntico al de la STC 59/2017) *“difícilmente se ajusta al concepto de sentencia interpretativa, porque no propone una interpretación de la norma que salve su inconstitucionalidad, sino que delimita su ámbito de aplicación con este fin”* (únicamente a supuestos donde no haya incremento de valor). Ello supone, una nueva redacción de la norma, opción rechazada por la doctrina del TC. Añade más el autor, diciendo que la injusticia de ese fallo se plasmaría cuando un sujeto haya obtenido una mínima plusvalía y quede sujeto a él sobre una base imponible superior, por norma general, al importe de esa riqueza mientras que otro sujeto obtenga una pérdida mínima indiferente con respecto al sujeto del caso anterior, y éste quede exento del pago del tributo por esa declaración presentada en el fallo del TC. Cfr. Palao Taboada, C. (2017). “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU” *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, pp.21-22.

<sup>74</sup> Vid. Entre otras, STSJ de Aragón 1099/2017, de 19 de julio; STJS de la Comunidad Valenciana 775/2017, de 28 de junio; STSJ de Murcia 593/2017, de 16 de octubre; y STJS de la Comunidad Valenciana 1479/2017, de 16 de noviembre y STJS de Cáceres 251/2017, de 23 de noviembre

En el lado opuesto de las líneas de interpretación de la STC 59/2017 nos encontramos con la tesis maximalista, que promueve que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados en la STC están libres de condiciones (suprimiendo la parcialidad de la que se habló) y están expulsados, implicando la anulación de las liquidaciones realizadas o de futura realización y la devolución de los ingresos obtenidos de forma indebida por parte de las entidades locales sin necesidad alguna de valorar la existencia o no de la presencia o no de capacidad económica<sup>75</sup>. Esta tesis considera que las liquidaciones efectuadas deben ser anuladas por completo *“al haber sido giradas en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine”*<sup>76</sup>.

La pluralidad de corrientes y teorías para la resolución de este conflicto, ocasionó una gran cantidad de pronunciamientos judiciales diferentes, originando una inseguridad jurídica hasta que el TS comenzó a resolver una inmensa lista de recursos de casación con el objetivo de esclarecer las interpretaciones de los *“preceptos supervivientes”* del TRLRHL tras la STC 59/2017 y hasta que el legislador del estado solucione el vacío normativo materializado.

La inestabilidad jurídica ocasionada en el IIVTNU ha sido objeto de análisis del TS para una unificar la doctrina. Ese esclarecimiento se realiza mediante la mediante la sentencia nº 1163/2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera, recaída en el recurso de casación número 6226/2017, de fecha 9 de julio de 2018<sup>77</sup>. Esta sentencia establece la interpretación de los art. 107.1 y 107.2 a), así como el 110.4 de TRLRHL

---

<sup>75</sup> Vid. STSJ de Madrid 512/2017, de 19 de julio.

<sup>76</sup> La Sentencia del juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº2 de Zaragoza 181/2017, de 7 de julio fundamenta la inconstitucionalidad de los preceptos argumentando que el seguir los juzgados determinando en cada caso si hay o no incremento de valor supondría restaurar la norma en contra de la *“del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador, (...) 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”*. Ello toparía con el principio de seguridad tributaria (art. 9.3 CE) así como atentar al principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).

<sup>77</sup> La sentencia nº 1163/2018 viene a resolver el recurso impulsado por la entidad contribuyente contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del TSJ de Aragón, de fecha 27 de septiembre de 2017, dictada en el recurso de apelación nº 174/2016, formulado frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Zaragoza, de 31 de mayo de 2016, recaída en el procedimiento ordinario nº 238/2015, sobre la liquidación del IIVTNU en el ejercicio 2014.

bajo la visión dada por la STC 59/2017. De su fundamento jurídico séptimo se extrae que los preceptos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL conllevan, al igual que lo afirmado en la STC 59/2017, una inconstitucionalidad y nulidad parcial, puesto que son *“plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar una capacidad económica susceptible de ser gravada”* en función del art. 31.1 CE.

Pero, por otro lado, el mismo TS considera que el art. 110.4 del TRLRHL es inconstitucional y nulo de pleno derecho puesto que *“impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica”*<sup>78</sup>. De la igualdad declarada en cuanto a la nulidad total de este artículo, la interpretación dada posibilita *“que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la falta de prueba la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”*.

En la STS 1163/2018 y en otras surgidas posteriormente<sup>79</sup> se da solución a quien corresponde la carga de la prueba y cuáles son los medios de prueba para demostrar la inexistencia de plusvalía municipal hasta que se produzca la intervención legislativa reclamada en el FJ 5c) de la STC 59/2017<sup>80</sup>, con la cobertura legal correspondiente tal y como se requieren en los principios de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 CE ). En el FJ 5 de la STS de 9 de julio de 2018, se inclina por la tesis minimalista antes comentada exponiendo que es el obligado tributario el responsable de demostrar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido conforme al art. 105.1 LGT donde se establece que

---

<sup>78</sup> Cfr. SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5 donde se establece la inconstitucionalidad y nulidad total por el hecho de no permitir demostrar un a las entidades locales un resultado distinto al producto de la *“aplicación de las reglas de valoración que contiene”*.

<sup>79</sup> Vid. entre otras, SSTS 122/2019 y 175/2019.

<sup>80</sup> El apartado b del FJ 5 de la STC 59/2017 reclama la modificación y adaptaciones pertinentes al régimen legal del impuesto ya que la determinación de existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador y a su libertad de configuración normativa y esa tardía modificación está retrasando la capacidad probatoria de demostrar esa inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición.

*“quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, en concordancia a lo dictado por el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que declaró la nulidad plena del art. 110.4 del TRLHRL por impedir a los sujetos pasivos el poder acreditar la existencia de esa capacidad económica<sup>81</sup>.

Continúa la sentencia aclarando que la acción probatoria por parte del obligado tributario de inexistencia de incremento de valor será mediante cualquier principio de prueba que permita apreciar cómo es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas y otras opciones como la de optar por una *“prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU”*.

#### **4. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IIVTNU.**

##### **4.1. Incidencia de la crisis económica en la recaudación del impuesto.**

Para entender con claridad toda la situación que rodea al impuesto de análisis tenemos que situarnos en el entorno económico-financiero que en la actualidad nos envuelve y tener siempre presente el pasado cercano y aún palpable del que proviene nuestra situación tributaria actual afectando en parte al impuesto de plusvalía municipal. Hay que tener presente la evolución de sectores que han transformado la economía española, llegando a basarse ésta en el sector de la construcción, y en relación a ello, el sector inmobiliario<sup>82</sup>.

Todo ese crecimiento del sector de la construcción produjo durante un tramo de poco más de 10 años lo que es tan conocido como todos por la “burbuja inmobiliaria”

---

<sup>81</sup> El mismo argumento de nulidad total se dio en las SSTC 26/2017, FJ 7 , y , por esa incapacidad probatoria hacia el sujeto pasivo.

<sup>82</sup> Cfr. Narbona Ruiz, C. (1993): Perspectiva de la política de vivienda en España en los Noventa. *Ekonomiaz*, núm 27, Euskadi, p.15



produciendo una de las mayores crisis inmobiliarias de nuestro país<sup>83</sup>. Para comprender este fenómeno reconocido como “boom inmobiliario” entendemos como lo refiere Conde-Ruiz diciendo que “*el sistema impositivo español estaba recaudando ingresos extraordinarios procedentes de la burbuja inmobiliaria*”. El boom inmobiliario que se vivió en España “*fue la consecuencia directa de un aumento considerable de la demanda de viviendas*<sup>84</sup>”. Ese aumento en la demanda de viviendas motivó la subida del precio de éstas y las de nueva creación, uniéndose a ello, el incremento paralelo de los impuestos municipales.

Analizando las palabras del autor, hay que hacer referencia a la no intervención por parte del gobierno para ponerle freno a esa especulación inmobiliaria que ha sido una de las causas de la reciente crisis. Bernardos Domínguez considera que la Administración “*en ningún momento supo detener su formación y crecimiento, ya fuera por incapacidad o interés*<sup>85</sup>”. Esa falta de actuación por parte de la Administración así como la especulación favorable por parte de los promotores y particulares provocó que el precio de los inmuebles fuera en aumento, bajo la falsa creencia de que los inmuebles nunca dejarían de subir, ocasionando la tan sufrida quiebra de nuestro sistema económico español; de esta forma se beneficia la Administración, dado que un aumento en la construcción, produce un aumento de los ingresos por impuestos sobre

---

<sup>83</sup> Las principales causas de la burbuja inmobiliaria fueron el aumento de los precios de las viviendas de una forma desmedida. Durante unos cuantos años, los precios subían un 17% anual con una inflación muy reducida, lo que implicaba un elevado crecimiento en términos reales no pudiendo hacerse frente, la mayoría de veces, con los salarios de la gente. Además, las constructoras comenzaron a edificar en toda clase de suelos sin ninguna objeción, iniciando una media anual de unas 600.000 casas, llegando al récord de 762.540 en 2006. Vid. [https://elpais.com/economia/2015/10/20/actualidad/1445359564\\_057964.html](https://elpais.com/economia/2015/10/20/actualidad/1445359564_057964.html)  
<https://www.redpiso.es/news/la-burbuja-inmobiliaria-espana-causas-consecuencias/>

<sup>84</sup> Conde-Ruiz, J.I (2013) “La crisis fiscal en España”, *Anuario Internacional CIDOB 2013-Relaciones Exteriores de España*, p.224. Madrid.

<sup>85</sup> Bernardos Domínguez, G. (2009): “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*, p.24. Barcelona.

construcciones, instalaciones y obras, en adelante ICIO, y así como un aumento del IBI y de nuestro impuesto de análisis como es el IIVTNU<sup>86</sup>.

La incidencia de la crisis en el IIVTNU es notable debido a la disminución en la cantidad de transacciones, ocasionándose grandes pérdidas en muchas situaciones, pero a pesar de ello, el impuesto ha seguido devengándose en todas las transmisiones con independencia del resultado beneficioso o costoso de esa actuación basándose siempre en el art. 47.2 CE que establece que *“la Comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”*<sup>87</sup>.

#### **4.2. Efectos económicos del IIVTNU en la Hacienda Municipal.**

Tras las manifestaciones en la STC 59/2017, se declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2 a), así como el 110.4 de TRLRHL por ser contrarios a los principios constitucionales reconocidos en el art. 31 de nuestra norma suprema, reconociendo el derecho al obligado tributario de demostrar la inexistencia de incremento de valor de un terreno urbano transmitido mediante la presentación de las escrituras públicas de adquisición y transmisión o mediante cualquier medio de prueba que confirme esos indicios de incapacidad económica. Tras las declaraciones planteadas por la STC 59/2017, el 31 de mayo de 2017, la Federación Española de Municipios y Provincias, en adelante FEMP, envió al Ministerio su propuesta de reforma del IIVTNU para que éste promoviese una iniciativa legislativa, en aplicación al fallo dado por la sentencia del TC en contra de la norma estatal<sup>88</sup>, en esa propuesta también se establecía

---

<sup>86</sup> La crisis del sector inmobiliario con una caída del 90 % en 2010 ha incidido negativamente en las finanzas municipales que se habían convertido en un componente importante para la financiación de los entes locales. Conforme a datos del Ministerio de Economía y Hacienda, los ingresos municipales que más han notado la crisis son la venta de terrenos que los ayuntamientos se adjudican por la cesión obligada de suelo que hacen los promotores, que han caído un 36,8%, mientras el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (nuestro impuesto de análisis) ha caído un 12,4%, casi lo mismo que el que grava las construcciones, instalaciones y obras, en adelante ICIO. Vid. <https://www.lavanguardia.com/economia/20100906/53995872518/los-ayuntamientos-suben-el-ibi-para-compensar-el-pinchazo-inmobiliario.html>

<sup>87</sup> Como señala el Tribunal Supremo, en adelante TS, el art. 47.2 CE regula el derecho administrativo local a intervenir en la plusvalía de los terrenos que proceden de la realización de las obras y servicios públicos que realizan las propias entidades locales para el desarrollo urbanístico de éste siendo el mencionado desarrollo ajeno a la acción propia del propietario del terreno. Vid. Sentencia de 4 de octubre de 1991 del TS.

<sup>88</sup> La propuesta de la FEMP consistiría en adecuar el impuesto a la evolución real del mercado inmobiliario, así como a garantizar a los contribuyentes los mecanismos necesarios para poder acreditar la

una compensación a los ayuntamientos por la pérdidas de recaudación consecuentes de la aplicación de la sentencia, se solicitó que el Ministerio de Hacienda y Función Pública publicase una nota aclarando el procedimiento de actuación que deben de llevar los ayuntamientos hasta que se apruebe la reforma del tributo y por último, se solicitó la creación de un grupo conjunto de trabajo del Gobierno de España y la FEMP para delimitar los términos de la reforma y la compensación a esas futuras pérdidas recaudatorias.

Sin efecto alguno por parte de la solicitud de la FEMP pero sí tras la necesidad inminente de una reforma legal por la abrumadora suma de recursos de casación y la ilegalidad al seguir manteniendo unos preceptos de la ley que se declararon inconstitucionales, el 9 de marzo de 2018 se publicó la Proposición de Ley presentada por el grupo parlamentario popular en el Congreso por la que se modifica el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias que se presentó el 27 de febrero de 2018 sin resultado fehaciente alguno debido a la ineficacia e inestabilidad política que se presenta en el país español.

En la exposición de motivos, se declara que debido a la inconstitucionalidad y nulidad de ciertos preceptos cuestionados en la STC 59/2017, se pretende con esta nueva ley dar una rápida solución a los fundamentos jurídicos de la STC antes mencionada, mediante una serie de correcciones y adecuaciones oportunas en el régimen legal del impuesto de plusvalía municipal. Esas modificaciones se basan en la nueva redacción de los apartados 1 y 4, además de la introducción de un apartado 5 en el art. 107 TRLRHL. La nueva redacción de los apartados 1 y 4 se basan en la nueva determinación de la base imponible mediante el periodo de generación del incremento de valor y sus nuevos coeficientes hiper reducidos aplicables sobre el valor del terreno en el momento de devengo<sup>89</sup>.

Con el objetivo de cubrir esa laguna de inconstitucionalidad que había en el precepto 107 del TRLHL, se introduce el apartado 5 aclarando en sus primeros párrafos que *“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las*

---

inexistencia de ese incremento de valor en el periodo de cálculo de la base imponible. Vid. Boletín Jurídico GGT, Situación actual en IIVTNU. Efectos de la STC de 11 de mayo de 2017.

<sup>89</sup> Vid. Proposición de Ley publicada en el Boletín Oficial de las Cortes el 9 de marzo de 2018, en especial la modificación de los apartados 1 y 4 del art. 107 del TRLRHL.

*cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor. La acreditación de esa minusvalía en la transmisión se tomará mediante la acreditación de esa diferencia de valor real del terreno urbano que conste en los documentos transmisión (escrituras públicas) o “los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos”<sup>90</sup>.*

Otras modificaciones que llevan a cabo debido a la introducción de un apartado nuevo del art. 107 es la del apartado 4 del art.110 introduciendo en mitad del párrafo una puntualización de las autoliquidaciones de los sujetos pasivos, aclarando que las comprobaciones de esas autoliquidaciones por parte de los ayuntamientos se realizarán *“sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.5 de esta ley”*.

La relevancia de esta propuesta de ley es, como ya hemos explicado en párrafos arriba, la introducción de un nuevo supuesto de no sujeción para las situaciones en las que el sujeto pasivo demuestre que en la acción de esa transmisión no se ha alcanzado un incremento del valor del terreno urbano. En base a esa idea de comprobación, se establece la capacidad a los ayuntamientos de poder efectuar las comprobaciones que considere oportunas<sup>91</sup>. Además de esa modificación, necesaria por la cuestión planteada por el TC, con esta nueva ley se pretende mejorar técnicamente la determinación de la base imponible aunque manteniendo el sistema objetivo mediante el reemplazo de los

---

<sup>90</sup> Vid. Proposición de Ley publicada en el Boletín Oficial de las Cortes el 9 de marzo de 2018, en la que se introduce un nuevo apartado 5 al art. 107 del TRLRHL.

<sup>91</sup> Esas comprobaciones de las que se hablan las realizará la Administración Autonómica, en base a la comprobación de los valores que se realizan con ocasión al mediante la comprobación de valores que se realiza con ocasión del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que determinan si el valor del terreno urbano es mayor al que ha acreditado el contribuyente, siendo en la mayoría de los casos así. Es oportuno recordar, que, la base imponible de estos impuestos, la Administración la viene calculando aplicando un coeficiente multiplicador al valor catastral (art. 57 LGT), pero, ese valor que calculan, en la mayoría de los supuestos, queda lejos del verdadero valor real del bien inmueble, provocando situaciones tributarias hacia contribuyentes sin existir un verdadero incremento real. Vid. <https://www.lealtadis.es/aprobada-la-proposicion-de-ley-que-aprueba-la-nueva-plusvalia-municipal/>

porcentajes anuales de aplicación en el valor del terreno para el cálculo de la base imponible del tributo por unos coeficientes máximos constituidos en base al número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, con una actualización anual en función de la norma con rango de ley y de forma paralela a la evolución del mercado inmobiliario, además de los coeficientes de actualización de valores catastrales a que se refiere el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Menciona la exposición de motivos, que esa actualización que han introducido podrá llevarse a cabo por Ley de Presupuestos Generales del Estado<sup>92</sup>. Esta propuesta sería de aplicación con carácter retroactivo desde el 15 de junio de 2017.

Por último, señalar que considero muy adecuadas las citadas modificaciones, si bien, la proposición no ha podido continuar su tramitación parlamentaria dada la inestabilidad política derivada de la incapacidad de los representantes del estado para llegar a un acuerdo por el bien común más allá de sus intereses particulares, partidistas o incluso independentistas, el TS si ha sabido darle la solución más ecuánime a mi parecer al capacitar al contribuyente la posibilidad de demostrar mediante escritura o cualquier otro indicio factible la inexistencia de incremento de valor en la transmisión imposibilitando la contribución del tributo por parte de los Ayuntamientos por ausencia de incremento de valor de los terrenos en esa transmisión. Las modificaciones expresadas en esa propuesta de ley debían ser inaplazables puesto que un amplio porcentaje de tributos locales está formado por el impuesto de plusvalía, un impuesto que ha estado funcionando bajo una inconstitucionalidad evidente, perjudicando plenamente la capacidad económica o la igualdad tributaria de los sujetos pasivos entre otros principios constitucionales que presenta el ciudadano.

A esas rectificaciones de la normativa tributaria, se le debería de añadir otro problema presente en el tributo que no ha sido objeto de modificación, que no es otro que la clara existencia de doble imposición con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que ambos gravan la capacidad económica (incrementos o ganancias patrimoniales respectivamente) sobre el mismo objeto del tributo y sobre el mismo

---

<sup>92</sup> Cfr. Proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

sujeto pasivo, por lo que, se debería de plantear una modificación para que la cuota del impuesto municipal se pudiese deducir del impuesto estatal.

### **4.3. Situación económica tras la STC y última jurisprudencia del TS.**

La recaudación de todos los impuestos locales en España suma más del 52% de los ingresos totales de los Ayuntamientos. Ese alto porcentaje da respuesta a la gran porción de financiación que se obtiene de la administración local con respecto a la nacional, a pesar de que el gasto de los ayuntamientos represente un 6% del producto interior bruto, en adelante PIB, en contraposición con el 11,1 % del PIB del resto de la Unión Europea<sup>93</sup>.

Pero sobre ese gran porcentaje de ingresos impositivos municipales tenemos cifras consolidadas que demuestran la gran importancia que presenta el impuesto de plusvalía en la recaudación municipal. Según datos oficiales, la cifra recaudatoria más alta por el IIVTNU, se consiguió en 2016, antes de la inconstitucionalidad de los art. 107.1 y 107.2 a), así como el 110.4 de TRLRHL declarada por la STC 59/2017, embolsando en todo el territorio nacional una cantidad de 2.577 millones de euros en comparación con el resto de años anteriores, suponiendo un aumento del 7% con respecto al 2015 e ingresando un 0.23% al PIB (Anexo 1).

Se ha estimado que los municipios han llegado a liquidar un 37.5% más de lo que verdaderamente deberían de haber cobrado, que tendría que haber sido en torno a 3.000 millones en total. Ese reembolso exagerado se debe a la fórmula utilizada para el cálculo del IIVTNU declarado inconstitucional por el TC por vulnerar el principio de capacidad económica. Se evalúa que los ayuntamientos habrían estado cobrando la revalorización futura del inmueble, en lugar de la revalorización real ocasionada desde su adquisición hasta su venta, ocasionando una verdadera plusvalía real sujeta a gravamen y alejada de la inconstitucionalidad y la vulneración de los principios constitucionales que venimos describiendo durante todo el trabajo (Anexo 2). Expertos

---

<sup>93</sup> Cabe señalar que la financiación los impuestos municipales de los que hablamos presentan un mayor peso a pesar de tener una menor dimensión con respecto a la media de los países de la Unión Europea. En concreto, los impuestos locales españoles suponen un 52.9% de la financiación en España, frente al 31% de la Unión Europea. Vid. <https://reaf.economistas.es/cust-notas/madrid-3-de-julio-de-2018-panorama-de-la-fiscalidad-local-2018/>

del tema han realizado una estimación sobre el posible importe a devolver por parte de cada Comunidad Autónoma, llegando a suponer un total de casi 2.500 millones de euros en toda España (Anexo 3)<sup>94</sup>.

Con estos datos se observa el verdadero conflicto económico al que se enfrentan los municipios con la situación de inconstitucionalidad planteada sobre algunos preceptos del tributo, ya que son unas cantidades a las que las corporaciones locales no quieren renunciar por facultarle un gran impulso para conseguir junto con otros impuestos ser una de las administraciones públicas más saneada. Pero, la reforma legal de este tributo es totalmente necesaria<sup>95</sup> y las cantidades económicas que pueden perder las arcas públicas impide que pueda demorarse sine die, puesto que, tras la STC, los ayuntamientos acogieron el fallo desde distintas perspectivas. Teniendo, por un lado, localidades donde aún se siguen recaudando el tributo de forma normal, de acuerdo a la normativa actual del TRLHRL, a la espera de que describan detalladamente mediante una nueva ley el modo de reclamación de la liquidación o autoliquidación y su fecha de retroactividad para así realizar las devoluciones oportunas. Por otro lado, se encuentran otras localidades que, sin embargo, se acogieron a la opción de no recaudar la plusvalía mediante una suspensión temporal de la liquidación en los casos en los que el bien se transmite con pérdida de valor real, a la espera de la modificación del tributo, provocando grandes pérdidas en las cuentas de sus ayuntamientos<sup>96</sup>.

Pero, independientemente de la decisión que hayan tomado los ayuntamientos, la consecuencia va a estar clara, provocará un inmenso agujero en los presupuestos municipales al tener que devolver todas las autoliquidaciones posteriores a mayo de

---

<sup>94</sup> El cálculo erróneo del IIVTNU y su inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 por vulnerar principios como el de capacidad económica han sido analizado y cuantificado mediante un equipo dedicado a solucionar situaciones de reclamaciones planteadas por la ciudadanía. Vid. más datos sobre el asunto en cuestión en <https://www.reclamador.es/notas-de-prensa/error-calculo-impuesto-plusvalia-municipal/>

<sup>95</sup> La necesidad de reforma legal del IIVTNU se debe a las liquidaciones vulneradoras de los principios constitucionales que impiden que el ingreso, en ciertos supuestos, de esas cantidades sean inconstitucionales y nulos de pleno derecho, obligando a la entidad local la devolución de esos ingresos indebidos.

<sup>96</sup> Uno de los ejemplos en el que se está llevando una suspensión liquidatoria del IIVTNU es en la localidad de Málaga capital, donde tras el fallo de la STC, se comenzó con esa interrupción en la liquidación de aquellas plusvalías municipales en los que mediante la transmisión del bien urbano se produce una pérdida del valor real. Sin embargo, hay otras localidades como Jaén, que apuestan por esperar a que el asunto se zanje a nivel nacional mediante la modificación del TRLHRL.

2017, fecha en la que se declaró la inconstitucionalidad del tributo en la STC 59/2017. Si el ayuntamiento ha elegido la primera opción, tendrá que desembolsar unas cantidades ya ingresadas y seguramente utilizadas para la prestación de servicios públicos. En el caso de elegir la segunda opción, se está dejando de liquidar también unas cantidades muy grandes que podrían utilizarse para una mejora de la financiación municipal.

Es por ello, necesario una reforma inmediata del TRLRHL y resolver la nueva problemática surgida a raíz de la jurisprudencia de la devolución de ingresos indebidos hacia los ayuntamientos pidiendo estos una compensación económica al estado en ayuda al dinero que dejarán de ingresar y la elevada cuantía que tendrán que devolver debido a ese incorrecto desarrollo de la legislación tributaria que creó el legislador y que les dio poder a los ayuntamientos para la gestión tributaria de éste (art. 110.4 TRHLRL declarado inconstitucional y nulo de pleno derecho)<sup>97</sup>.

## **5. POSIBLES ACTUACIONES POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS Y EL CONTRIBUYENTE.**

Mientras en el apartado anterior hablábamos de la gran transcendencia económica que se originaria en los ayuntamientos debido a la gran cantidad de ingreso indebido liquidado por la fórmula utilizada para el cálculo del IIVTNU, en este apartado nos referimos a la cara opuesta a esa merma económica, donde se encuentran parte de los ciudadanos que tuvieron que realizar una contribución tributaria al ayuntamiento por la transmisión de un bien urbano a pesar de haberse realizado una pérdida de valor de este con respecto a la que tuvo en el momento de adquisición.

La posibilidad de reclamar lo indebidamente pagado aparece de la doctrina establecida por el STC 59/2017 declarando inconstitucionales los arts. artículos 107.1; 107.2 a) y

---

<sup>97</sup> La petición de auxilio económico por parte de los ayuntamientos hacia el estado, a pesar de que la mayoría de ellos acumulen un superávit en sus arcas públicas conjunto que gira en torno a los 6.000 millones de euros se debe a la imposibilidad de utilizarlo para las devoluciones de las cantidades indebidamente cobradas por el IIVTNU, al existir una restricción en la ley de Estabilidad Presupuestaria. Según la tasadora TINSA y la plataforma Reclamador.es, el impacto en reclamaciones podría llegar hasta los 10.000 millones de euros que las entidades locales han cobrado en los últimos cuatro años, periodo posible de reclamación, es decir, desde marzo de 2014 para nuevos litigios. En esta situación tan farragosa se ha llegado a plantear la opción de utilizar el Fondo de Contingencia del Estado para la devolución de esos ingresos indebidos de plusvalías. Vid. <https://okdiario.com/economia/ayuntamientos-pedir-an-rescate-hacienda-devolver-dinero-plusvalia-municipal-1021539>



110.4 del TRHLRL y de la solución dada posteriormente por la STS 1163/2018 que plantea la opción de recurrir a esa contribución tributaria inconstitucional mediante la demostración por parte de los contribuyentes de esa minusvalía por medio de las escrituras públicas de adquisición y venta o cualquier otro medio de prueba legalmente establecido y resolver los tribunales teniendo en cuenta el art. 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>98</sup>.

Si la plusvalía municipal ya se pagó con antelación a la fecha de 15 de junio de 2017, fecha de publicación de la STC 59/2017 en el Boletín Oficial del Estado, los sujetos pasivos podrán reclamar al ayuntamiento en cuestión la anulación y devolución de la liquidación efectuada de cantidades ingresadas indebidamente, junto con la reclamación de intereses, siempre que éstos demuestren de forma fehaciente que no hubo incremento de valor del bien urbano. Para esa reclamación es necesario que no se hayan pasado los plazos que la Ley establece para la prescripción del derecho a presentar esa reclamación de la que hablamos. Para la reclamación a la hacienda local es necesario distinguir, previamente, entre supuestos en los que existió acto administrativo de otros en los que el pago se hizo sin ese acto administrativo<sup>99</sup>.

Los plazos de presentación de la reclamación obedecen al hecho de que se hayan hecho mediante autoliquidación o liquidación. Si hubo autoliquidación, el plazo para presentar al ayuntamiento una solicitud de rectificación de ésta y la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente reconocidas en el art. 221 de la LGT es de 4 años, a contar desde la fecha del pago. Si por algún motivo el Ayuntamiento y asimismo el Tribunal Económico-Administrativo municipal en las poblaciones que dispongan del mismo, rechaza la solicitud de devolución, se agotaría la vía administrativa y se pasaría de inmediato a la vía judicial interponiendo un recurso contencioso-administrativo. En el caso de no existir o no realizarse la autoliquidación, es decir, sea el ayuntamiento el que

---

<sup>98</sup> El art. 5.1 Ley Orgánica del Poder Judicial obliga a los jueces y tribunales a resolver el asunto en cuestión con arreglo a la doctrina que existe en ese momento, en este caso deben resolver conforme lo dictado por la STC 59/2017 y STS 1163/2018, valorando *“tanto en las transmisiones posteriores hasta que el legislador regule nuevamente este impuesto, como a la hora de reclamar lo que hayan satisfecho las plusvalías inexistentes anteriores a la STC 59/2017”*

<sup>99</sup> La diferencia entre supuestos realizados con acto administrativo y los realizados sin él surge de la posibilidad de que se pueda o no hacer autoliquidación. Se considera que no acto administrativo cuando se puede realizar el pago del tributo mediante una autoliquidación por haberlo previsto así la ordenanza del municipio de que se trate. El acto administrativo surge entonces, en los ayuntamientos en los que no se reconoce la autoliquidación, girando sólo la posibilidad de liquidación por parte de éste.

lleve a cabo la liquidación, el contribuyente presenta el plazo de un mes, a contar desde su notificación de la liquidación, para presentar un recurso ante la administración municipal. Si por algún motivo ha cumplido el mes de plazo y no se ha presentado el recurso, la liquidación sería firme y sólo sería posible presentar ante el ayuntamiento una solicitud de revocación o solicitar la revisión de oficio<sup>100</sup>.

Uniendo con la devolución de cantidades indebidas anteriormente mencionadas en la autoliquidación, a pesar de podernos encontrar en situaciones donde las liquidaciones sean ya firmes cabe la facultad de solicitar la responsabilidad patrimonial de la Administración, reconocida en los arts. 32 y ss. de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público. En el art. 32.3 apartado a) manifiesta 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”*. Pero esa responsabilidad patrimonial expresada en la ley establece un requisito que es la obligación de poner interponer un recurso una vez publicada la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma y tras esa presentación, el contribuyente haya obtenido una resolución desestimatoria. Por otro lado, el art. 34.1 de la misma ley declara que cuando la responsabilidad patrimonial de la que hemos hablado derive de declaraciones de inconstitucionalidad *“serán indemnizables los daño 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.”* Pudiendo solicitar en este caso la responsabilidad patrimonial de la Administración de las situaciones anteriores siempre que se encuentre dentro de esos cinco años.

Por otra parte, existe la probabilidad de que la Administración nos desestime el recurso por silencio administrativo negativo, pero distintas manifestaciones del TC declaran que ello no supone la existencia de un plazo de caducidad para impugnar un acto tras originarse la ficción legal de la desestimación por silencio administrativo, dado que esto

---

<sup>100</sup> Sobre el procedimiento de rectificación de una autoliquidación y liquidación véanse, respectivamente, los apartados segundo y tercero del artículo 126 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.

quebrantaría *“frontalmente el derecho del interesado a acceder a la jurisdicción, contraviniendo el artículo 24.1 de la Constitución Española”*<sup>101</sup>.

A modo de conclusión, cabe decir que la reforma es necesaria a pesar del gran agujero presupuestario que se va a producir en los municipios ya que estamos hablando de una configuración defectuosa del sistema tributario que produce una vulneración hacia el contribuyente y hacia los principios y límites constitucionales que se deben de respetar en cualquier desarrollo de la ley. Esa brecha económica hacia la administración más saneada deberá de taparse con otras soluciones económicas que se propongan en colaboración con el legislador y el gobierno en funciones.

## **6. CONCLUSIONES**

Después de realizar un estudio sobre la legalidad del IIVTNU, y haber concluido según el fallo de la STC 59/2017 la inconstitucionalidad de los preceptos 107.1; 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL se puede extraer fácilmente que la configuración que presenta actualmente el impuesto municipal conlleva al tributo a situaciones no ajustadas a derecho, debido al sometimiento a tributación de situaciones inexpresivas de capacidad económica al no existir incremento de valor en el inmueble urbano a transmitir y la necesidad de demostrar de manera fehaciente, según la última jurisprudencia del TS, mediante escrituras u otros medios que presente claros indicios de inexistencia de ese incremento para la devolución por parte del Ayuntamiento de esos ingresos indebidos o la simple no contribución por el hecho de transmitir un bien sin incremento de valor.

Esas soluciones declaradas por los distintos tribunales estimulan a concluir el estudio con algunas opiniones personales. En primer lugar, cabe decir que la legislación del IIVTNU redactada en la ley 39/1988 presentaba un sistema mucho más ajustado al derecho y favorable para los contribuyentes ya que para el cálculo de la base imponible del impuesto se tenían en cuenta dos valores (el valor de compra y el valor de venta) presentando cifras muchos más cercanas a la realidad en comparación al sistema anclado en el valor catastral y en la aplicación a unos coeficientes multiplicadores que

---

<sup>101</sup> La cuestión planteada sobre el silencio administrativo negativo es resultado de forma unánime y reiteradamente por la doctrina tanto del TC como del alto tribunal. Vid. entre otras, SSTC 52/2014, de 10 de abril de 2014, 6/1986, de 21 de enero, FJ 3, 204/1987, de 21 de diciembre, 63/1995, de 3 de abril, SSTS 5840/2000, de 2 de noviembre de 2004 y 4414/2005 de 15 de abril de 2008.

ofrece la actual ley 2/2004 donde se está tributando por incrementos ficticios vulnerando entre otros principios al de capacidad económica y alcanzando la confiscatoriedad.

Queda claro, pues, que el sistema tributario local español, que está centrado en gravar la propiedad y transmisión de bienes inmuebles debe actualizar la configuración del IIVTNU al haberse demostrado mediante una de las mayores crisis económicas derivada de la gran especulación inmobiliaria y observarse como, tras la SSTC 26/2017 y 37/2017 se han producido la modificación de la normativa del tributo en las Normas Forales de los territorios de Guipúzcoa y Álava, donde han realizado los cambios necesarios de los preceptos declarados inconstitucionales, eliminando la obligación de devengo en los supuestos de inexistencia de incremento de valor y devolviendo las inmensas cantidades económicas que se han ingresado de forma indebida. Esas modificaciones se deberían de realizar, como bien hemos mencionado anteriormente en el estudio de la nueva propuesta de ley, debido a la existencia de una doble imposición con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya que ambos gravan la capacidad económica (incrementos o ganancias patrimoniales respectivamente) sobre el mismo objeto del tributo y sobre el mismo sujeto pasivo, si bien, la cantidad a destinar para el pago del tributo local reduce el valor de venta.

De todo lo expuesto se puede extraer que es de gran relevancia una profunda reforma, no solamente en la configuración legal del IIVTNU, sino en todo el sistema tributario local por dos razones clave; La primera, porque la configuración de un sistema en el que un alto porcentaje de los ingresos proceden de los activos inmobiliarios, acarrea que ante situaciones de crisis como la pasada, se produzcan vacíos legales dando lugar a situaciones que no se ajustan a derecho como las analizadas en nuestro trabajo donde se tributaban por rentas ficticias. La segunda, dado la complejidad del sistema que produce la indefensión de los contribuyentes a la hora de reclamar las cuantías satisfechas en concepto de impuesto derivada de la aplicación normativa tributaria.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Álvarez Arroyo, F. (2003): “Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, núm. 2.*

Baligand, Albert Von. (1956). El proyecto español de supresión de impuestos de consumo estatales y municipales. *Revista de Economía Política*. Núm. 16. Junio – diciembre.

Bernardos Domínguez, G. (2009): “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.

Casana Merino, F. (1994) “*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”. Madrid. Marcial Pons.

Casana Merino, F. (2017) “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*. Universidad de Córdoba, núm. 8.

Clemente Checa, G. (2016): IIVTNU y patrimonio histórico y cultural. *Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*.

Conde-Ruiz, J.I (2013) “La crisis fiscal en España”, *Anuario Internacional CIDOB 2013-Relaciones Exteriores de España*. Madrid.

Gollonet Teruel, L.A y Pérez-Paiya Moreno, C. (2018). “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana tras la sentencia del tribunal constitucional 59/2017 y la sentencia del tribunal supremo 1163/2018”. *Revista Digital CEMCI*, núm. 38.

Hernández Lavado, A (1991): “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana”, en AAVV, *La reforma de las Haciendas Locales*, t. II. Valladolid. Lex Nova, S.A.

Martín Ruiz, J. (2016) *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*.

Martínez Sánchez, C. (2014). *La aplicación del principio de equivalencia en el sistema tributario local español: Las contribuciones especiales locales*. Lex Nova, pp. 309-312.

Muñoz Llor, MT. (2017). “Un impuesto cuestionado: el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” *Universidad de Barcelona*.

Narbona Ruiz, C. (1993): Perspectiva de la política de vivienda en España en los Noventa. *Ekonomiaz*, núm. 27, Euskadi.

Palao Tabona, C. (2017). “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU” *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.

Pérez Royo, I. (2018), “Los impuestos municipales” en *Curso de derecho tributario. Parte especial*, Madrid. Tecnos.

Rodríguez Bereijo, A. (2005): “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125.

Rodríguez Catiuela, E. J., (2015): Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda. *Revista crítica de Derecho Inmobiliario N° 752*. Lex Nova.

Rubio Urquía, J.I. y Arnal Suría, S. (1996): “Ley Reguladora de Haciendas Locales”, 2ª ed. Madrid. Publicaciones Abella.

Sainz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

Sánchez Galiana, C.Mª. (2002). *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*. Granada: Comares.

Sánchez Galiana, J.A. y Calatrava Escobar, M<sup>a</sup>.J. (1993): “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Madrid. Marcial Pons.

Sánchez Sánchez, E.M. (2018). “El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la unión europea” *Revista Quincena Fiscal num.3/2018*. Editorial Aranzadi, S.A.U. Universidad de Jaén.

Varona Albert, J.E. (2010): A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Quincena Fiscal num.18*. Ed. Aranzadi, Pamplona.

## **LEGISLACIÓN**

- Real Decreto de 13 de marzo de 1919.
- Ley de 2 de marzo de 1917.
- Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924.
- Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1928.
- Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945.
- Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946.
- Reglamento de Haciendas Locales de 1952.
- Real Decreto 3250/76 de 30 de diciembre.
- Real Decreto Ley 15/1978 de 7 de junio.
- Real Decreto Ley 11/1979 de 20 de julio.
- Real Decreto Ley 3/1981 de 16 de enero.
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y a la regulación de las ordenanzas fiscales.
- Real Decreto Legislativo 781/1986.
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- 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.
- Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

- Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.
  
- Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.
- 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.
- Real Decreto–Ley 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
- Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.
- Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.
- Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.
- Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana.
- Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público
- Proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL, aprobado por el RDL 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.



## **JURISPRUDENCIA**

### **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.**

- STC 150/1990 de 4 de octubre.
- STC 19/2012 de 15 de febrero.
- STC 194/2000 de 19 de julio.
- STC 21/2002 de 28 de enero.
- STC 212/2001 de 29 de octubre.
- STC 221/1992 de 11 de diciembre.
- STC 221/1998 de 11 de diciembre.
- STC 233/1999 de 10 de diciembre.
- STC 255/2004 de 23 de diciembre.
- STC 26/2015 de 19 de febrero.
- STC 26/2017 de 16 de febrero.
- STC 37/2017 de 1 de marzo.
- STC 47/2001 de 15 de febrero.
- STC 53/2014 de 10 de abril.
- STC 76/1990 de 26 de abril.
- STC 76/1999 de 26 de abril.
- STC 14/1998 de 22 de enero.

### **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO.**

- STS 84/1999 de 10 de mayo.
- STS 1163/2018 de 9 de julio.
- STS 122/2019 de 18 de febrero.
- STS 175/2019 de 13 de febrero.
- STS 200/1999 de 8 de noviembre.
- STS 200/1999 de 8 de noviembre.
- STS 204/1987 de 21 de diciembre.
- STS 336/1993 de 25 de septiembre de 1997.
- STS 4414/2005 de 15 de abril.
- STS 46/2000 de 17 de febrero.
- STS 46/2000 de 17 de febrero.
- STS 52/2014 de 10 de abril.

- STS 5840/200 de 2 de noviembre.
- STS 6/1986 de 21 de enero.
- STS 63/1995 de 3 de abril.
- STS 84/1999 de 10 de mayo.

#### SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA.

- STSJ de Aragón 1099/2017 de 19 de julio.
- STSJ de Madrid 512/2017 de 19 de julio.
- STSJ de la Comunidad Valenciana 775/2017 de 28 de junio.
- STSJ de Murcia 593/2017 de 16 de octubre.
- STSJ de la Comunidad Valenciana 14799/2017.
- STSJ de 16 de noviembre; de Cataluña de 21 de marzo de 2012.
- STSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013.
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de julio de 2015.
- STSJ de Cataluña 502/2011 de 14 de junio de 2011.
- STSJ de Cataluña 805/2013 de 18 de Julio de 2013.

#### SENTENCIAS DE TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

- Sentencia 152/2012 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 13 de Barcelona, de 22 de enero de 2013.
- Sentencia 181/2017 del juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº2 de Zaragoza, de 7 de julio.
- Sentencia 366/2010 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Cuenca de 21 de septiembre de 2010.

#### **WEBGRAFÍA**

<http://www.defensordelpuebloandaluz.es/actualidad/como-nos-afectan-las-recientes-sentencias-del-impuesto-sobre-plusvalias>

<http://www.tributolocal.es/los-bienes-inmuebles-de-caracteristicas-especiales/>

<https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2018/7/31/impuestos-locales-espana-2018>

<https://boletinjuridico.gtt.es/la-plusvalia-municipal-tras-la-sentencia-del-tribunal-constitucional-592017-de-11-de-mayo-2/>

<https://deplusvalia.es/sentencias-plusvalias-municipales/>

[https://elpais.com/economia/2015/10/20/actualidad/1445359564\\_057964.html](https://elpais.com/economia/2015/10/20/actualidad/1445359564_057964.html)

<https://reaf.economistas.es/cust-notas/madrid-3-de-julio-de-2018-panorama-de-la-fiscalidad-local-2018/>

<https://www.elperiodico.com/es/economia/20170520/como-reclamar-por-el-impuesto-municipal-de-plusvalias-6048583>

<https://www.lavanguardia.com/economia/20100906/53995872518/los-ayuntamientos-suben-el-ibi-para-compensar-el-pinchazo-inmobiliario.html>

<https://www.reclamador.es/blog/impuesto-plusvalia-dacion-en-pago/>

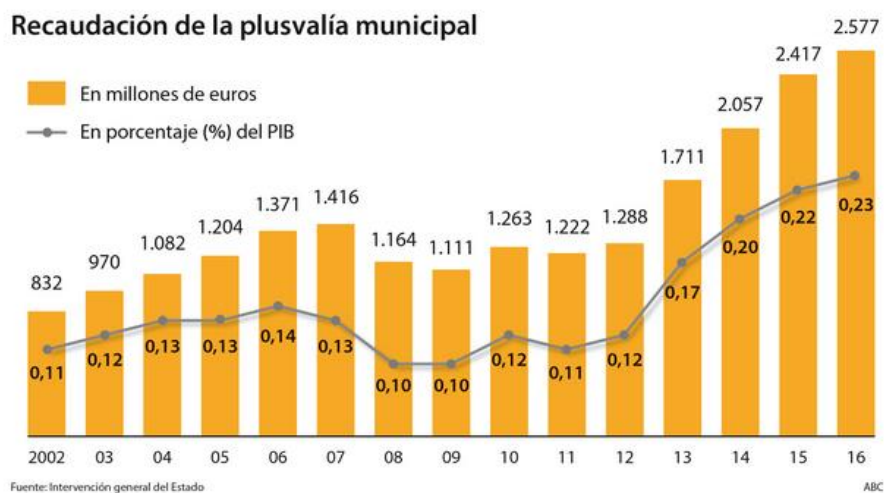
<https://www.reclamador.es/notas-de-prensa/error-calculo-impuesto-plusvalia-municipal/>

<https://www.redpiso.es/news/la-burbuja-inmobiliaria-espana-causas-consecuencias/>

<https://www.tinsa.es/precio-vivienda/>

## ANEXOS

**Anexo 1.** Evolución de la recaudación a nivel nacional del IIVTNU durante los años 2002-2016.



Fuente. Intervención General del Estado.

**Anexo 2.** Comparación anual entre el precio del suelo y la recaudación del IIVTNU a nivel nacional durante los años 2004-2014.



Fuente. Ministerio de Hacienda y función pública

**Anexo 3.** Estimación dada por el Reclamador.es sobre la posible cantidad de devolución debido al fallo de la STC 59/2017 Y STS 1163/2018.



Fuente: www.reclamador.es

GEPGráficos

Fuente. www. Reclamador.es