



**Universidad**  
Zaragoza

## **Trabajo Fin de Grado**

# **EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA:**

*Quiebra del principio constitucional de  
capacidad económica*

Autor: Javier Oñate Pradilla

Directora: María Luisa Ruiz Baña

## **ÍNDICE**

<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>3</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO.....</b>	<b>5</b>
<b>III. REGULACIÓN ACTUAL.....</b>	<b>9</b>
<b>IV. HECHO IMPONIBLE: EL CONCEPTO DE INCREMENTO DE VALOR.....</b>	<b>14</b>
<b>V. MÉTODO DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE.....</b>	<b>16</b>
1.    MÉTODO ESTABLECIDO LEGALMENTE.....	16
2.    ¿PUEDEN LOS TRIBUNALES APLICAR UN MÉTODO ALTERNATIVO?.....	16
<b>VI. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA POSIBLE QUIEBRA DEL MISMO .....</b>	<b>19</b>
<b>VII. ¿EXISTE INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 24 CE?.....</b>	<b>22</b>
<b>VIII. CONCLUSIONES.....</b>	<b>25</b>
<b>JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....</b>	<b>28</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>29</b>

## **ABREVIATURAS**

CE	Constitución Española
Edic	Edición
FJ	Fundamento jurídico
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
INE	Instituto Nacional de Estadística
LFHLN	Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra
Núm.	Número
P.	Página
Pp.	Páginas
Ss	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TAN	Tribunal Administrativo de Navarra
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
Vid.	Véase

## I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años y como consecuencia de la crisis inmobiliaria, se ha acrecentado la controversia en torno a la figura del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) pero la discusión sobre el mismo existe desde su incorporación a la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales. Aquel conflicto originario que giraba en torno a la estructura del gravamen, así como a la pertinencia del mismo, ha dado paso a uno respecto a la configuración del hecho imponible del impuesto y su base imponible. En el presente trabajo será expuesta la evolución que ha tenido esta figura tributaria desde su implantación en España hasta el presente, analizando la regulación actual del impuesto con especial atención a los artículos 104 y 107 TRLRHL, así como el principio constitucional de capacidad económica y su posible incumplimiento. El objetivo de este trabajo es obtener una visión esclarecedora sobre la constitucionalidad del impuesto, la adecuación de su aplicación o la posibilidad de los tribunales de calcular la base imponible mediante un método distinto al establecido por considerarlo más adecuado, así como sobre otras controversias suscitadas en torno al IIVTNU, todo ello apoyándonos de resoluciones judiciales relevantes en la materia dictadas por los tribunales españoles en los últimos años.

La razón por la que he seleccionado el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para realizar el Trabajo Fin de Grado es que se trata de un tema de actualidad y sobre el que se ha generado un gran debate a raíz de la crisis inmobiliaria y la consiguiente disminución de valor de los terrenos en los últimos años. Como veremos en el contenido del presente trabajo, esta situación ha dado lugar a diversas interpretaciones y resoluciones de los tribunales españoles sobre el hecho imponible del impuesto o el cálculo de la base imponible del mismo.

Además de servirnos de distintas resoluciones judiciales dictadas en los últimos años sobre la materia, se utilizará como apoyo para el desarrollo del trabajo, diversos textos de revistas jurídicas, que se indicarán a lo largo del trabajo o al final del mismo.

## II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO

A pesar de que ha sido en los últimos años cuando el IIVTNU ha despertado mayor controversia y relevancia a raíz de la crisis económica, lo cierto es que este impuesto es calificado por algunos autores como el más estable y duradero a lo largo de la historia de la Hacienda local<sup>1</sup>. Algunos autores como POVEDA BLANCO sitúan el primer antecedente histórico del impuesto en el Proyecto de Ley de José Canalejas de 7 de noviembre de 1910, pero existe un precedente anterior del IIVTNU en el proyecto de la Ley de Haciendas Locales, conocido como Proyecto de Ley de Maura, del 7 de junio de 1907 y que no pasó de proyecto. En este se encontraba un arbitrio sobre los aumentos de valor obtenidas por las propiedades beneficiadas directamente por las reformas urbanas. Este tributo tenía como fin además del afán recaudatorio, evitar que un particular se apropiara de los beneficios que tenían como causa la actividad urbanizadora del Ayuntamiento, la cual había sido financiada por toda la comunidad<sup>2</sup>.

Posteriormente tiene lugar el Proyecto de Ley Canalejas-Cobian en 1910, con Eduardo Cobian y Boffignac como Ministro de Hacienda, cuando el entonces presidente del Consejo de Ministros, José Canalejas, presentó a las Cortes el primer proyecto de ley que de una manera rigurosa preveía el Arbitrio de Plusvalía. Entre las características de este arbitrio cabe destacar su carácter voluntario y municipal y gravaba el incremento de valor de los terrenos situados en el término municipal.

Más tarde surge el Proyecto de Ley Bugallal, de 8 de noviembre de 1915, del ministro de Hacienda Gabino Bugallal Araujo con la característica de convertir este tributo en arbitrio del Estado, cuando en Europa la corriente mayoritaria apostaba por que fuera un instrumento de financiación de los ayuntamientos. Además, en contraste con el Proyecto de Ley Canalejas – Cobian, este proyecto gravaba el incremento del valor de terrenos rústicos además de los urbanos. No había pasado ni un año cuando se articula un nuevo proyecto de ley del impuesto denominado «Contribución Especial sobre el Aumento de Valor de los Bienes Inmuebles». Es lo que se conoce como “El proyecto de Ley Alba”, de 24 de septiembre de 1916, estableciéndose como impuesto del Estado pero previendo un sistema de participación a favor de las Mancomunidades o Diputaciones, exigible

<sup>1</sup> Vid. SIMÓN ACOSTA, E. y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *Curso de Hacienda Local*, 2006 pp. 179-186

<sup>2</sup> HERNÁNDEZ LAVADO , A., *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos* , Valladolid, Editorial Lex Nova , 1988 , página 28.

con ocasión de la transmisión de la propiedad, por actos *ínter vivos* o *mortis causa*, de todas clases de terrenos rústicos o urbanos. En 1918, Augusto González Besada daba nombre presentó un proyecto de reforma de las exacciones municipales, basado en el proyecto de Canalejas-Cobian de 1910, en el cual estaba prevista la exacción especial de mejoras por razón del incremento de valor de fincas urbanas, pero finalmente se excluyó el arbitrio de plusvalía, optando por la implantación, solamente, del arbitrio sobre solares.

La Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917 fue la primera ley que autorizaba a un Gobierno para imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, si bien se trataba de una autorización de carácter genérico, que habilitaba al Gobierno para el establecimiento de exacciones dirigidas a resolver el problema de financiación de los ayuntamientos. Fue en 1919 cuando se reguló por primera vez en España el «arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos», mediante la publicación de un Real Decreto en la Gaceta de Madrid, núm. 73, de 14 de marzo de 1919. Este Real Decreto, que implantaba el citado arbitrio, se proponía aliviar el problema de la vivienda, agudizada por las consecuencias de la guerra europea; y a este propósito, la exposición de motivos señalaba que como «la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos, cuya elevación beneficiaba directamente a una clase de propietarios en daño del resto de los contribuyentes municipales, es, pues, evidente la conveniencia de traer a contribuir especialmente los incrementos patrimoniales del valor de los terrenos urbanos». El tipo de gravamen debía estar comprendido en una tarifa entre 5 y el 25%.

Con la promulgación del Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924 se derogó y sustituyó la Ley de octubre de 1877 y la restante legislación municipal, incluyendo el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 y las Órdenes que le siguen. Se rebajó el tipo máximo a un 15%, aunque en 1928 Calvo Sotelo sometió a la aprobación del Consejo el Real Decreto de 3 de noviembre de 1928 e introdujo sustanciales modificaciones en el Estatuto Municipal, elevándose hasta el 25%, el tipo de gravamen máximo. En 1945, la Ley de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945, reguló el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y para su desarrollo se dictó el Decreto de 25 de enero de 1946. La regulación contenida era una refundición de las normas del Estatuto de 1924 y del Real Decreto-Ley de 3 noviembre de 1928.

Sin embargo, en 1975 si que se produce un cambio trascendente con la aprobación de la Ley 41, de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local ya que en esta Ley es donde se abandona la denominación de “arbitrio” para pasar a denominarse “Impuesto”. Esta ley recoge en buena parte, el proyecto de Ley de Bases de Régimen Local de 1972, el cual nunca llegó a aprobarse.

Mediante la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local se plasmó el modelo previsto en la Constitución para diseñar el sistema postconstitucional de financiación de las entidades locales si bien no pudo regular su actividad financiera más que en algunos aspectos generales. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales mantiene la idea fundamental de gravar el incremento de valor generado en el terreno por causas exógenas al propietario; es decir, por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento, dando cumplimiento al mandato constitucional proclamado en el artículo 47.2 CE de que la comunidad participe en las plusvalías que genere la acción urbanística de los Entes públicos, al margen de que estas plusvalías son gravadas también por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto a las novedades de esta regulación, la plusvalía gravada sólo se refiere a los terrenos de naturaleza urbana, cuando tenga tal consideración a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a diferencia de la normativa anterior en la que tributaban las plusvalías de los todos los terrenos del municipio. También se producen modificaciones en la figura del sujeto pasivo y se incluye una nueva regulación de la base imponible estableciéndose que esta estará constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años, estableciendo un procedimiento de «determinación» que consiste en aplicar, en el momento de devengo, sobre el valor que el terreno transmitido tenga a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el porcentaje que corresponda entre los legalmente establecidos. Se trata de una variación importante ya que en la normativa anterior la base imponible consistía en la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el periodo de imposición.

En el siglo XXI se producen nuevas variaciones que se incluyen en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988 y en el 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. Dicho Real Decreto Legislativo 2/2004 es el que regula actualmente el IIVTNU e integra en un único cuerpo normativo la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en particular, determinadas disposiciones adicionales y transitorias de esta última, con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes.

### **III. REGULACIÓN ACTUAL**

La regulación de este impuesto se encuentra fundamentalmente en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se encuentra dentro de los tributos de exacción potestativa que establece el artículo 59.2 TRLHL. De esta manera, el Ayuntamiento que quiera aplicar este gravamen debe acordar expresamente su establecimiento y regulación.

Este tributo encuentra su regulación en los artículos 104 a 110 TRLRHL, preceptos que tratan la naturaleza del impuesto, el hecho imponible, los supuestos de exención, los sujetos pasivos, la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo y la gestión del tributo.

Los preceptos 104 y 107 TRLRHL tal y como hemos citado en la introducción, son los artículos que regulan el hecho y la base imponible del impuesto y en los que se encuentran las controversias acerca de esta figura tributaria.

#### ***Artículo 104. Hecho imponible y supuestos de no sujeción***

**1. 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.**

**2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los**

*bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

*3. 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.*

*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.*

*4. No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la 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.*

*No se producirá el devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.*

*No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., 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.*

*No se devengará el impuesto por 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.*

*En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá 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.*

#### **Artículo 107. Base imponible**

*1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.*

*A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.*

*2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:*

*a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

*No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquél. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.*

*Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.*

*b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquél, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

*c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquél, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.*

*d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.*

*3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:*

*a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.*

*b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.*

*La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.*

*El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.*

*La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.*

*4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:*

*a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.*

*b) Período de hasta 10 años: 3,5.*

*c) Período de hasta 15 años: 3,2.*

*d) Período de hasta 20 años: 3.*

*Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:*

*1.<sup>a</sup> El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.*

*2.<sup>a</sup> El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.*

*3.<sup>a</sup> Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.<sup>a</sup> y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.*

*Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales*

#### **IV. HECHO IMPONIBLE: INCREMENTO DE VALOR**

Tal y como viene establecido en el artículo 104.1 TRLRHL, el hecho imponible del IIVTNU consiste en la existencia de un incremento en el valor de los terrenos urbanos que se ponga de manifiesto por 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. Además de quedar incluidos los casos de compraventa o donación, es decir, negocios derivados de la voluntad de las partes, también recoge otros como la expropiación forzosa o la transmisión en subasta judicial donde se produce un cambio en la propiedad del terreno de naturaleza urbana.

El elemento que genera la controversia es el concepto de incremento de valor, ya que de la forma en que está configurado la base imponible en el artículo 107 TRLRHL siempre estará sometida a gravamen del IIVTNU la transmisión de un terreno de naturaleza urbana puesto que de la regla de valoración legal establecida siempre resultará un valor positivo. La regulación de este impuesto por tanto no contempla la posibilidad de que se generen minusvalías en una transmisión, por lo que en tales casos se está gravando un incremento ficticio del valor del terreno. En vistas de lo anterior resulta evidente que el incremento de valor al que hace referencia el artículo 104.1 TRLRHL y que constituye el hecho imponible del impuesto, no es el de incremento real del valor de un terreno si no un incremento objetivo derivado de las reglas de valoración establecidas para el cálculo de la base imponible. Esta regulación del IIVTNU, que como ya hemos mencionado da lugar al gravamen de minusvalías reales, puede estar vulnerando el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española constituye el punto de mayor controversia de esta figura tributaria en los últimos años y ha dado lugar a distintas resoluciones de los tribunales españoles que serán analizadas a continuación.

Varias resoluciones de los tribunales españoles, tales como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de marzo de 2012 y 22 de mayo del mismo año o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de diciembre de 2013, han considerado que cuando no existe un incremento de valor en términos reales por ser el precio de enajenación del inmueble inferior al precio de adquisición, no se produce el hecho imponible del IIVTNU. Además, según lo dispuesto por los tribunales en estas sentencias, solo se aplicaría el método de determinación de la base imponible regulado

en la ley cuando el incremento de valor real del terreno sea superior al incremento de valor calculado según el artículo 107 TRLHL<sup>3</sup>. Coinciden dichas resoluciones en que «parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios».

---

<sup>3</sup> DEL AMO GALÁN, Ó., “Cálculo de la Plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” en *Carta tributaria. Revista de opinión* núm 4, p. 48.

## V. MÉTODO DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

### 1. MÉTODO ESTABLECIDO LEGALMENTE

El impuesto se cuantifica de forma objetiva, calculándose la base imponible mediante la regla de valoración establecida en el artículo 107 TRLRHL. Tal y como establece este precepto, el valor de los terrenos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Es decir, a la hora de calcular la base imponible del impuesto, se tendrá en cuenta el valor catastral y no el precio de transmisión, el valor de mercado o la diferencia entre el valor en el momento de transmisión y el de adquisición<sup>4</sup>. Dicho valor se multiplica por el porcentaje establecido por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años en los que se haya manifestado el incremento y por dicho número de años.

Como consecuencia de dicha regla de valoración objetiva, siempre va a existir un incremento de valor que deberá someterse a tributación independientemente de las circunstancias del caso concreto.

### 2. ¿PUEDEN LOS TRIBUNALES APLICAR UN MÉTODO ALTERNATIVO?

Ante el desacuerdo de algunos ciudadanos con dicho método de determinación de la base imponible, han sido propuestos a los tribunales españoles otros métodos de cuantificación del incremento de valor de los terrenos. Ese es el caso que se recoge en la Sentencia de 21 de septiembre de 2010, del Juzgado Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca. El contribuyente propuso al juez un método de cálculo de la base imponible que consideraba más idóneo que el establecido en la Ley y que consistía en la fórmula del “descuento simple”, siendo estimado por el órgano citado y posteriormente confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 17 de abril de 2012. El argumento que utilizaban ambos órganos para adoptar tal decisión es que el método propuesto era más idóneo para gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien que el establecido legalmente y seguido por el ayuntamiento ya que al aplicar la fórmula del Ayuntamiento lo que se

---

<sup>4</sup> DEL AMO GALÁN,Ó., “Cálculo de la Plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” en *Carta tributaria. Revista de opinión* nº 4, p. 47.

estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados.<sup>5</sup>

Vista la resolución adoptada por estos órganos judiciales surge el interrogante de si pueden aplicarse otros métodos distintos al que establece el artículo 107 TRLRHL en caso de que el juez lo considere más idóneo. La respuesta de la doctrina de forma casi unánime es negativa, ya que según ORON MORATAL «la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 no admite prueba en contrario (...) y el ayuntamiento solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del Impuesto sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de las normas» . Por tanto, los jueces deben aplicar las reglas de determinación de la base imponible establecidas en la LRHL independientemente de su valoración sobre la idoneidad del método, no estando legitimados para la utilización de un método alternativo ya que dichas reglas tienen carácter imperativo y configuran el método elegido por el legislador sin que este haya previsto la posibilidad de utilizar uno alternativo.<sup>6</sup>

Tal y como expondremos en el apartado correspondiente a la posible quiebra derecho de defensa recogido en el artículo 24 CE, el artículo 107 TRLRHL debe calificarse como una ficción jurídica por lo que los Tribunales de Justicia no deben entrar a valorar la idoneidad de una u otra metodología de valoración dado el carácter imperativo de dicho artículo. Si los jueces o Tribunales considerasen que la aplicación del precepto produjera un resultado injusto, la única solución que prevé el ordenamiento jurídico es el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Esta vía fue la que utilizó el Juzgado de la Contencioso Administrativo de Donostia al plantear mediante Auto de 5 de febrero de 2015 una cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 TRLRHL por infracción de los artículos 24 y 31 CE<sup>7</sup>. Según la postura doctrinal de MARÍN-BARNUEVO FABO la manera de actuar de este juzgado sería la correcta y no la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca y el Tribunal Superior de Castilla-La Mancha.

---

<sup>5</sup> Sentencia núm. 366/2010 de 21 septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca, FJ 4º.

<sup>6</sup> MARÍN – BARNUEVO FABO, D., “La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” en *Tributos locales* , nº112 , p. 109.

<sup>7</sup> DEL BLANCO GARCÍA, A. y GARCÍA CARRETERO, B. “Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IVVTNU” en *Tributos locales* núm. 122, p. 68.

Coincido con dicha postura doctrinal, y consiguientemente discrepo de las resoluciones del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca y del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha, en que los tribunales no puedan aplicar otro método de cálculo de la base imponible. Considero que, aunque éstos encuentren más idóneo otro método al establecido en la regulación y se ajuste mejor a la realidad material, los tribunales están obligados a aplicar la ley en sus estrictos términos a la espera de que sea resuelta la cuestión de constitucionalidad por parte del TC. Teniendo en cuenta que en mi opinión la regla de cuantificación de la base imponible es una ficción legal, tal y como justificaremos posteriormente, ni el contribuyente podrá presentar prueba en contrario ni la Administración declarar correcta una autoliquidación presentada por un contribuyente mediante un método que considere más idóneo. Por tanto, es la propia figura de la ficción legal la que no permite la aplicación de otro método y los tribunales deberán aplicar la ley en dichos estrictos términos.

## **VI. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA POSIBLE QUIEBRA DEL MISMO**

El principio de capacidad económica viene recogido en la Constitución Española en el artículo 31, dentro del capítulo de derechos y libertades en el que existe una sección que comprende los derechos y libertades de los ciudadanos. El apartado primero de este artículo es el que puede entrar en conflicto con la actual regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### *Artículo 31*

- 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

Este mandato no solo vincula a los ciudadanos sino que también a los poderes públicos ya que si los primeros están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación<sup>8</sup>.

En relación al IIVTNU y la posible quiebra del principio constitucional de capacidad económica, hay que tener en cuenta que en la medida en que no se haya realizado el hecho imponible, no existirá obligación de satisfacer el impuesto por lo que no será necesario proceder al análisis de la constitucionalidad o no de la norma desde la perspectiva del respeto o no del principio de capacidad económica. Dicho principio sí ha sido respetado por el legislador en la configuración del hecho imponible al someter a gravamen una manifestación de capacidad económica como es el incremento de valor de un terreno puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

---

<sup>8</sup> STC 96/2002 de 25 de abril y STC 255/2004 de 23 de diciembre

El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.<sup>9</sup>

En el caso de que la transmisión haya generado minusvalías, al no contemplar la normativa estatal del Impuesto que la transmisión haya generado minusvalías, está gravando real y materialmente un inexistente incremento de valor<sup>10</sup>. El método de cálculo elegido por el legislador siempre arrojará un resultado positivo mientras la crisis inmobiliaria ha originado una caída de precios en los bienes inmuebles, circunstancia que nos obliga a concluir que la actual regulación del IIVTNU vulnera el principio de capacidad económica<sup>11</sup>. De la misma manera, una discrepancia importante entre el incremento real de valor y el derivado de la aplicación del método de cálculo fijado por la Ley obligaría a considerar dicho método contrario al principio de capacidad económica al gravarse una ganancia patrimonial ficticia<sup>12</sup>.

Además, según la doctrina constitucional el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma<sup>13</sup>. Teniendo en cuenta que el gravamen de plusvalías inexistentes no constituye un supuesto patológico, excepcional y aislado, sino la regla general en todas las transmisiones realizadas en los últimos años, como queda acreditado por los datos estadísticos (según datos del INE el precio de la vivienda de segunda mano ha caído de forma continuada desde 2008), hay que concluir que el IIVTNU grava unos hechos que ya no son normalmente indicativos de la existencia de capacidad económica. Por tanto, nos encontramos ante un impuesto que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, vulnera claramente el principio de capacidad económica, ya que dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

---

<sup>9</sup> STC 221/1992 de 11 de diciembre.

<sup>10</sup> Auto de 5 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Donostia. FJ 7º.

<sup>11</sup> DEL BLANCO GARCÍA, A. y GARCÍA CARRETERO, B., “Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IVVTNU” en *Tributos locales* núm. 122, p. 69.

<sup>12</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1998, pp. 524 y ss.

<sup>13</sup> STC 113/2006 de 5 de abril.

El hecho imponible definido en la ley se complementa indefectiblemente con la regla de determinación de la base imponible, y ello determina el nacimiento de obligaciones tributarias en todas las transmisiones y constitución de derechos reales sobre inmuebles, con independencia de la existencia del incremento realmente producido. Y ello, una vez acreditado que en los últimos años el precio de los inmuebles se reduce de forma continua, permite concluir que el IIVTNU no encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica, sino en una riqueza que, según se desprende de los datos estadísticos, es inexistente o ficticia, lo que determina la inconstitucionalidad del impuesto en su actual configuración<sup>14</sup>.

Bajo mi punto de vista, resulta evidente que se produce una quiebra del principio constitucional de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 CE al no venir contempladas en la regulación las minusvalías y considerar que siempre existe incremento de valor en la transmisión de un inmueble, ya que se está gravando una capacidad económica inexistente. Una disminución del valor no es una manifestación de capacidad económica por lo que el impuesto no debería liquidarse. Cuando existen diferencias entre la plusvalía real y la plusvalía legal, queda gravada una capacidad económica ficticia, por lo que se produce la quiebra de dicho principio constitucional. Esto pone de manifiesto que la actual regulación del IIVTNU tiene serias carencias y no se adecua a la realidad económica, además de que la infracción de dicho principio de capacidad económica y la consiguiente declaración de inconstitucionalidad provocarían graves perjuicios financieros a las Haciendas Locales. En este aspecto discrepo de la postura de MARÍN-BARNUEVO, que apuesta por una urgente reforma de la Ley de Haciendas Locales y establecer nuevas reglas de cuantificación del IIVTNU para evitar dicha declaración de inconstitucionalidad y que las Haciendas Locales deban devolver las cantidades recaudadas en los últimos años por este concepto. Es cierto que el daño financiero a la Administración podría ser muy grave, pero en mi opinión no se puede dejar de resarcir a unos contribuyentes que han sido perjudicados por una regulación que infringe el principio constitucional del artículo 31.1 y les ha gravado una capacidad económica inexistente o ficticia.

---

<sup>14</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” en *Tributos Locales* nº112 , p. 117.

## VII. ¿EXISTE INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 24 CE?

Algunos Tribunales de justicia tales como el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Donostia consideran que además de producirse una infracción del principio constitucional de capacidad económica, los artículos 107 y 110.4 TRLRHL también estarían infringiendo el derecho de defensa contenido en el artículo 24 CE. Según el Juzgado donostiarra «al no contemplar la normativa foral y estatal del tributo que en la transmisión se haya producido una clara pérdida o minusvalía, se está gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, además, al venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal establecida en la norma, no puede ser, tampoco, objeto de una valoración pericial contradictoria para la determinación de la base imponible, como ha señalado la doctrina científica, lo que en sede contencioso-administrativa constituye una clara limitación del derecho de defensa dado que los motivos de impugnación aparecen materialmente tasados, al limitarse a comprobar la correcta aplicación de los índices, valores catastrales y período impositivo de la compraventa realizada»<sup>15</sup>.

Es sumamente relevante antes de determinar si existe o no infracción del artículo 24 CE, establecer la calificación jurídica del método de cálculo de la base jurídica ya que dependiendo de ello el contribuyente podrá o no interponer prueba en contrario. En caso de que se trate de una presunción *iuris tantum*, el contribuyente estaría habilitado jurídicamente para presentar prueba en contrario, mientras que si fuera una presunción *iuris et de iure* este no podría presentar una contraprueba pero la Administración podría declarar correcta una autoliquidación llevada a cabo por el contribuyente si se ajustase de una manera más correcta a la realidad material que si atendiese el método legalmente establecido. Por último, puede tratarse de una ficción jurídica, supuesto en el que no cabe prueba en contrario ni por parte del contribuyente ni de la Administración.

Las presunciones legales se basan en una correlación probabilística, que permite mantener que si se da el hecho base, hay muchas probabilidades de que se cumpla el hecho consecuencia, por ello la propia Ley hace este razonamiento, imponiendo la existencia del hecho consecuencia, que considera probado, con posibilidad de prueba en

---

<sup>15</sup> Auto de 5 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 3 de Donostia. FJ 7º.

contrario (presunción «*iuris tantum*»), en cuyo caso sí admite posibilidad distinta, o sin prueba alguna (presunción *iuris et iure*), es decir, sin posibilidad alguna de contrario. En la *fictio legis* no hay correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que impone la norma, es más, esta intencionadamente trastoca la realidad, la modifica, la altera, para así conseguir el efecto que pretende, de modo que la *fictio legis* es siempre alógica<sup>16</sup>.

La modificación operada en el TRLRHL eliminando el término “real” del artículo 107.1 e introduciendo el apartado 4 del artículo 110 TRLRHL provoca que estemos en presencia de una ficción jurídica más que de una presunción *iuris et de iure*. Con la eliminación del término “real”, el legislador ha pretendido desligar el impuesto del incremento real de valor de los terrenos, objetivando el método de valoración desconectándolo de la valoración real. A su vez, el apartado 4 del artículo 110 TRLRHL obliga a la Administración a aplicar de forma automática el sistema objetivo establecido por la Ley, impidiendo a la propia Administración aceptar métodos de valoración para la determinación de la base imponible diversos, aunque estos reflejen de manera más adecuada el incremento de valor producido en la transmisión del bien inmueble<sup>17</sup>. Esa eliminación del término “real” es de importancia ya que en la LFHNL a diferencia de la legislación estatal se mantiene dicho término y según diversas resoluciones del Tribunal Administrativo de Navarra como la Resolución de 10 de agosto de 2012, la presunción de aumento de valor real sería una presunción *iuris tantum*. Según dicho tribunal «si la presunción de veracidad de los Tipos unitarios se estimaba *iuris tantum* y, por tanto, podía ser destruida mediante prueba en contrario, lo mismo pues, diremos de la presunción legal de aumento del valor real del terreno establecido en el mencionado artículo 175 de la LFHNL» y concluye afirmando que «en los casos en que se demuestre que no ha existido un incremento real, no se devenga el impuesto»<sup>18</sup>

En mi opinión estamos ante una ficción jurídica ya que la regla de cuantificación de la base imponible trastoca la realidad, al determinar que se produce un incremento de valor en cualquier transmisión sujeta aun cuando queda acreditado que el precio de enajenación del inmueble ha generado una minusvalía. Tal y como describía la resolución citada anteriormente, la norma carece de lógica al haber modificado la

---

<sup>16</sup> STS 1995/9706 de 29 de noviembre de 1995.

<sup>17</sup> DEL BLANCO GARCÍA.A y GARCÍA CARRETERO.B “Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IVVTNU”. *Tributos locales* nº 122, página 68.

<sup>18</sup> Resolución de 10 de agosto de 2012 del Tribunal Administrativo de Navarra.

realidad para conseguir el efecto que pretende y así gravar todas las transmisiones. No creo que sea una presunción porque en este caso habría un hecho base, una transmisión sujeta al impuesto, y un hecho consecuencia, el incremento de valor, que se consideraría probado pero con posibilidad de prueba en contrario (presunción «*iuris tantum*») o que la Administración declarara correcta una autoliquidación llevada a cabo por el contribuyente si se ajustase de una manera más correcta a la realidad material (presunción *iuris et iure*). En este caso, al venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal establecida en la norma no puede ser objeto de una valoración pericial contradictoria por parte del contribuyente y la Administración únicamente puede comprobar que las autoliquidaciones se han realizado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, pero no pueden atribuir otros valores distintos aunque consideren que se ajusta mejor a la realidad material.

Siendo una ficción jurídica, tal y como señala ESEVERRI MARTINEZ, el método de valoración establecido en la Ley no vulnera el artículo 24 CE ya que ante una ficción jurídica no cabe alegar indefensión debido a que es la propia norma la que impide aportar prueba en contrario<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> ESEVERRI MARTINEZ,E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, Marcial Pons, 1995, pp. 41-42.

## VIII. CONCLUSIONES

**Primera.-** Tras varias décadas de existencia, es a través de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuando el IIVTNU es incorporado al sistema tributario local, siguiendo el modelo de financiación de las entidades locales establecido en la Constitución y plasmado en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. El fundamento del tributo está en el derecho de la sociedad a recuperar parte de las plusvalías generadas por la acción urbanística de los Entes públicos y que es proclamado en el artículo 47.2 CE.

**Segunda.-** A pesar de que desde dicho momento se producen discusiones acerca del encaje de este gravamen en el sistema tributario local, ha sido en la última década cuando se ha generado una mayor controversia sobre la figura del IIVTNU.

Los motivos de esta controversia se deben tanto a cambios producidos en la realidad económica como en la legislación. Respecto a la realidad económica, en los últimos años se ha producido una crisis económica que ha castigado con especial intensidad al mercado inmobiliario, siendo constatado por datos del INE que muestran que el precio de la vivienda de segunda mano cayó de forma continuada desde el año 2008. Por otro lado, mediante la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, el legislador introdujo una modificación en la regulación de la base imponible del impuesto. Esta modificación consistía en eliminar el término “real” que acompañaba al incremento, pasando a cuantificarse el impuesto de forma objetiva mediante la multiplicación del valor catastral del suelo por un coeficiente determinado en función del número de años de titularidad del inmueble, tal y como recoge el artículo 107 TRLRHL. Como consecuencia de ello, siempre existe incremento de valor sujeto a tributación, con independencia de las circunstancias del caso.

**Tercera.-** Según la doctrina del TC, el principio de capacidad económica quiebra en aquellos casos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. Al no estar contemplado en la normativa que la transmisión haya generado minusvalías, se está gravando real y materialmente un inexistente incremento de valor. Además, cuando se produce una discrepancia

importante entre el incremento real de valor y el derivado de la aplicación del método de cálculo fijado por la Ley se está gravando una ganancia patrimonial ficticia. Por ello, dicho método de cálculo de la base imponible es contrario al principio de capacidad económica.

Además, la doctrina constitucional ha señalado que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma. Teniendo en cuenta que los datos acreditan que en los últimos años el precio de los inmuebles se reduce de forma continua, queda patente que el gravamen de plusvalías inexistentes no constituye un supuesto excepcional , sino la regla general en todas las transmisiones realizadas en este período, por lo que hay que concluir que el IIVTNU grava unos hechos que ya no son normalmente indicativos de la existencia de capacidad económica.

**Cuarta.-** La calificación jurídica del método de cálculo de la base imponible del IIVTNU es la de ficción jurídica. No hay correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que impone la norma, si no que la propia norma intencionadamente trastoca y modifica la realidad para así conseguir el efecto que pretende, el de gravar todas las transmisiones sujetas al impuesto.

**Quinta.-** Siendo una ficción jurídica, no se admite prueba en contrario y los Tribunales de Justicia no deben entrar a valorar la idoneidad del método de valoración, ni de aquellos propuestos por los contribuyentes, para el cálculo de la base imponible dado el carácter imperativo del artículo 107 TRLRHL. Estos deben aplicar la ley en sus estrictos términos, limitándose a comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del Impuesto sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de las normas, tal y como establece el artículo 110.4 TRLRHL. Por tanto, no existe la posibilidad de aplicar otro método de la base imponible distinto al establecido conforme a las reglas del artículo 107 TRLRHL.

**Sexta.-** Al no ser correcta la aplicación por parte de los Tribunales de Justicia de métodos alternativos, la solución que prevé el ordenamiento para evitar la aplicación de un precepto que produce un resultado injusto es la de acudir al TC planteando una cuestión de inconstitucionalidad. Esta vía fue la que utilizó el Juzgado de la Contencioso Administrativo de Donostia al plantear la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 TRLRHL, mediante Auto de 5 de febrero de 2015.

**Séptima.-** Los artículos 107 y 110.4 TRLRHL no vulneran el artículo 24 CE tras la eliminación del término “real” y objetivación del método de valoración. Al tratarse de una ficción jurídica, tal y como señala ESEVERRI MARTINEZ, el método de valoración establecido en la Ley no vulnera el artículo 24 CE ya que ante una ficción jurídica no cabe alegar indefensión debido a que es la propia norma la que impide aportar prueba en contrario.

**Octava.-** En mi opinión, la solución pasa por que los Tribunales de Justicia cumplan la ley en sus estrictos términos a la espera de que se resuelva la cuestión de inconstitucionalidad. Como hemos visto, dicho cumplimiento de la ley supone que a pesar de que consideren que se está produciendo un resultado injusto para el contribuyente y que el método de valoración para el cálculo de la base imponible no es el idóneo, no pueden aplicar otro método distinto al establecido en la ley. Bajo mi punto de vista, debe esperarse a la declaración de inconstitucionalidad de dichos preceptos de la regulación del IIVTNU y no apresurarse en una reforma urgente de la regulación que evite dicha declaración. Es cierto que el daño financiero que causaría a las Haciendas Locales la devolución de las cantidades percibidas en los últimos años por este concepto podría ser muy grave, pero pienso que los contribuyentes que han sufrido perjuicios por serles gravada una capacidad económica inexistente o ficticia deben ser resarcidos por ello.

## **JURISPRUDENCIA CONSULTADA**

### **TRIBUNAL SUPREMO**

STS de 29 de noviembre de 1995 (RJ 1995\9706)

### **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

STC 221/1992 de 11 de diciembre

STC 96/2002 de 25 de abril

STC 255/2004 de 23 de diciembre

STC 113/2006 de 5 de abril

### **JUZGADOS DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

Sentencia núm. 366/2010 de 21 septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca

Auto de 5 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº3 de Donostia (JT 2015\1353)

### **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NAVARRA**

Resolución de 10 de agosto de 2012 del Tribunal Administrativo de Navarra

(JUR 2015\39949)

## BIBLIOGRAFÍA

DEL AMO GALÁN, Ó., “Cálculo de la Plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” en *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm 4, 2015 pp. 46- 49.

DEL BLANCO GARCÍA, A. Y GARCÍA CARRETERO, B., “Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IVVTNU” en *Tributos locales* núm. 122, 2015, pp. 63-72.

ESEVERRI MARTINEZ, E., *Presunciones legales y derecho tributario*, Marcial Pons, 1995, pp. 41-42.

HERNÁNDEZ LAVADO, A., *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1988, p. 28.

HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1998, pp. 524 y ss.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” en *Tributos locales*, núm. 112, 2013, pp. 105-118.

RUBIO DE URQUÍA, J.I., “La plusvalía municipal : una ficción que no está aguantando la presión de la realidad” en *Tributos locales*, núm. 122, 2015, pp. 7-9.

SIMÓN ACOSTA, E. y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *Curso de Hacienda Local*, 2006, pp. 179-186.