

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

GRADO EN DERECHO

Trabajo Fin de GRADO



**IMPUESTO SOBRE EL
INCREMENTO DE VALOR DE
LOS TERRENOS DE
NATURALEZA URBANA**

EL IMPUESTO Y SU CONTROVERSIA JURÍDICA ACTUAL

Autor: Bastón Vilaboa, Jorge

Tutor: Sesma Moreno, Jaime

Madrid, abril de 2020

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	6
3. CARACTERES DEL IIVTNU.....	8
3.1. Carácter local	8
3.2. Hecho imponible.....	10
3.3. Devengo.....	11
3.4. Base imponible.....	11
3.5. Cuota íntegra y cálculo de la deuda tributaria.....	12
4. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL IIVTNU Y CONTROVERSIA ACTUAL.....	15
4.1. Consecuencias de la crisis económica en el hecho imponible.....	15
4.2. Vulneración del principio de capacidad económica.....	16
4.3. Jurisprudencia.....	19
4.4. Aplicación actual.....	22
5. DE LEGE FERENDA.....	25
6. CONCLUSIÓN.....	28
7. BIBLIOGRAFÍA.....	30

ABREVIATURAS:

- **AMT:** Agencia Municipal Tributaria
- **BBVA:** Entidad bancaria Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA
- **CC:** Código Civil de 24 de julio de 1889
- **CCAA:** Comunidades Autónomas
- **CE:** Constitución Española de 1978
- **IAE:** Impuesto sobre Actividades Económicas
- **IBI:** Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- **ICIO:** Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
- **IIVTNU:** Impuesto Sobre Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **IVTM:** Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
- **JCA:** Juzgado de lo Contencioso-Administrativo
- **LGT:** Ley General Tributaria
- **LOTC:** Ley orgánica 2/1979 de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
- **STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional
- **STS:** Sentencia del Tribunal Supremo
- **STSJ:** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
- **TC:** Tribunal Constitucional
- **TRLRHL:** 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
- **TS:** Tribunal Supremo
- **TSJ:** Tribunal Superior de Justicia
- **VCS:** Valor Catastral correspondiente al Suelo

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, de ahora en adelante IIVTNU, conocido comúnmente como la 'Plusvalía Municipal', es un tributo directo, real y objetivo, que actualmente está muy cuestionado, debido a su forma de cuantificar en estimación directa la base imponible.

El hecho imponible del impuesto lo constituye el aumento de valor de los terrenos situados en zona urbana puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien inmueble, o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio.

La cuantificación del incremento se produce de forma objetiva, sin tener en cuenta, la realidad económica subyacente, lo que genera que, en situaciones de hecho de pérdida real y efectiva, se viniera gravando un incremento de valor inexistente. En otras palabras, se obligaba al sujeto pasivo a realizar una liquidación de la plusvalía municipal, por un supuesto incremento de valor del terreno situado en zona urbana, independientemente de si se hubiera producido un auténtico incremento o no.

Este efecto se ha visto acentuado con la crisis económica, y ha provocado por parte de los contribuyentes, que hayan ido recurriendo de forma masiva a los tribunales, los cuales se han ido pronunciando de forma muy variada al enfrentarse a un cuerpo legal que parecía no adecuarse a la realidad económica subyacente y por tanto, ante la posible colisión con nuestros principios constitucionales.

Entre el gran número de resoluciones, cabe destacar que finalmente en el año 2017, el Tribunal Constitucional, de ahora en adelante TC, se ha manifestado para tratar de paliar el conflicto jurídico existente, por lo que el análisis de su resolución nos permitirá perfilar cómo han de solventarse en derecho las antedichas situaciones.

En este trabajo vamos a hacer un recorrido por las características del tributo en sí, analizando, sus elementos esenciales. Y a continuación nos centraremos en el estudio de la jurisprudencia, y de los principios constitucionales cuestionados. Por último,

desarrollaré una posible alternativa que trate de solucionar el conflicto, siendo coherente con nuestro ordenamiento jurídico y la realidad económica subyacente, para una posible propuesta de ley.

2. ANTEDECENTES

El IIVTNU que conocemos hoy es el resultado de sucesivas evoluciones normativas que pretendían dar respuesta a unas necesidades muy concretas. Como base para analizar el nacimiento de esta figura impositiva, comenzaremos preguntándonos por los motivos que llevaron a establecer este impuesto.

Nos remontamos a principios de siglo XX, cuando ciudades como Madrid están en fase de expansión, tanto a nivel demográfico como financiero. Esta fase de crecimiento se produce tras la independencia de Cuba en el año 1898, que provoca una repatriación de inversión a Madrid, auténtico foco de la inversión industrial en ese momento. En consecuencia, acaba existiendo un aumento de la demanda por el terreno urbano, debido al incremento de la construcción tanto en infraestructuras como en inmuebles residenciales, además de un gran aumento demográfico debido a la emigración de la zona rural a la capital, en búsqueda de mejores oportunidades.

El Ayuntamiento de Madrid no quiere dejar de perder la oportunidad de sacar su propio beneficio al incremento de valor que se está produciendo en el terreno urbano. De este modo, con la intención de autofinanciarse, tanto en el proyecto de Ley de Haciendas locales, conocido como proyecto de Ley Maura, de 7 de junio de 1907, como en una petición realizada por el ayuntamiento de Madrid al gobierno central el 2 de noviembre de 1910, se pretende someter a gravamen los aumentos de valor que se están produciendo en el núcleo urbano. Inicialmente, tanto el proyecto de ley como la petición municipal anteriormente mencionadas no prosperaron., No obstante, no dejan de suponer los primeros pasos del nacimiento del tributo local. (Polo del Pozo, 2019)

Los siguientes Proyectos de Ley relevantes son; en primer lugar, el presentado por José Canalejas en 1910 ante las Cortes; posteriormente también el del gobierno de Eduardo

Dato de 1915 y por último, el del Ministro de Hacienda Santiago Alba de 1916, que cristalizaron finalmente el 2 de Marzo de 1917 con la Ley de Autorización, que concedía en su artículo 9 al gobierno la facultad de imponer un arbitrio municipal a estos incrementos, pudiendo además ceder competencias de organización de forma autónoma a los municipios respecto a sus 'Haciendas locales', y configurándose con carácter potestativo, esto es, siendo facultativo para los municipios implantarlo o no. (Rodríguez Cativiela, 2015)

Posteriormente se promulga el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, que normativiza el arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos, siendo el hecho imponible en su momento también, el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, devengados en el momento de la transmisión de un bien inmueble.

La Ley de 17 de julio de 1945, de Bases de Régimen Local también mantuvo la regulación de este gravamen, así como el Real Decreto que regulaba las Haciendas Locales desde el año 1953 hasta el año 1975, cuando se aprueba la Ley 41/1975 de Bases del Estatuto de Régimen Local, en la que finalmente se adopta la terminología de 'impuesto'. (Alías Cantón, 2017)

Desde el nacimiento del gravamen hasta la actualidad, las modificaciones que han tenido lugar son meramente evolutivas, sin producirse cambios relevantes en lo que a su estructura importa, manteniendo siempre el mismo hecho imponible.

3. CARACTERES DEL IIVTNU

En este punto, abordaremos los siguientes aspectos: El carácter local del impuesto y la importancia para los municipios por la fuente recaudatoria que para ellos supone, su hecho imponible, su devengo y su base imponible. Esto nos ayudará a introducirnos en lo que significa el IIVTNU y su razón de ser en nuestro sistema fiscal.

CARÁCTER LOCAL

Nuestro sistema de organización institucional, amparado por nuestro ordenamiento jurídico positivo, ha dotado a los municipios nacionales de personalidad jurídica con capacidades de autoorganización y gestión. Esta protección la otorga la Constitución Española, en adelante CE, en el artículo 140 *“La constitución garantiza la autonomía de los ayuntamientos”*. Cabe destacar, que es también nuestra carta magna la que en su artículo 142 establece refiriéndose a las haciendas locales que *“se nutrirán fundamentalmente de tributos propios”*. Esto cabe interpretarlo como la primera referencia positiva de mayor rango hacia la facultad por parte de los ayuntamientos a establecer sus propios impuestos que les doten de fuerza económica suficiente para su propia actividad.

Cabe destacar que en el artículo 133.1 de la CE existe un principio de reserva de ley en el ámbito tributario en favor del Estado *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*, por lo que en principio cualquier regulación de materia tributaria le correspondería al Estado, siendo la potestad de los municipios de carácter derivado y limitada a los desarrollos reglamentarios.

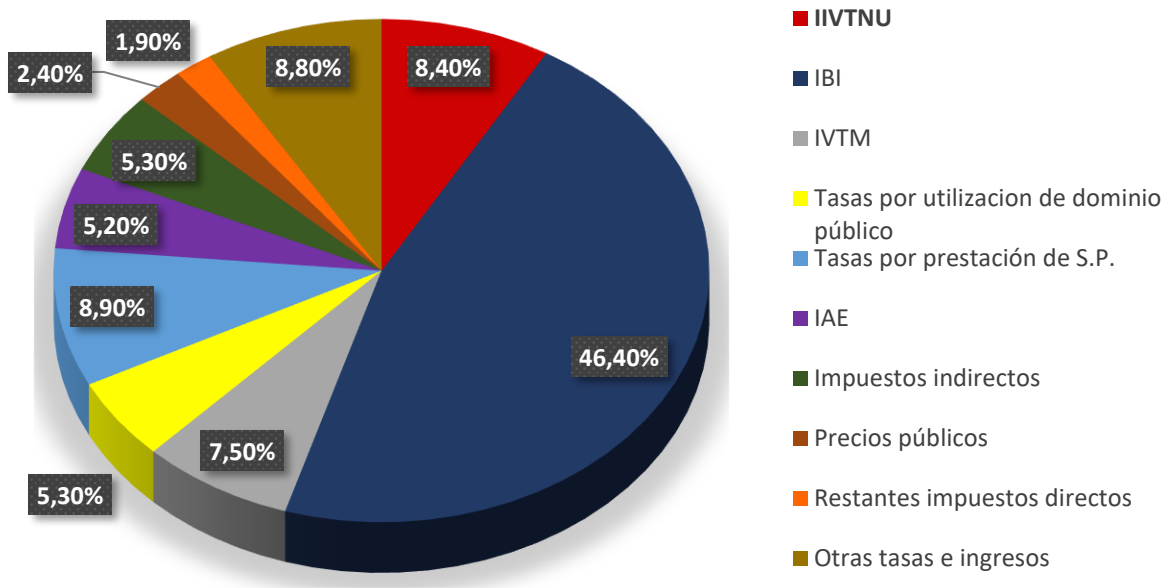
La ley encargada de regular los tributos locales es el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de ahora en adelante TRLRHL. No obstante, y a pesar de lo dicho en

relación al principio de reserva de Ley, el TRLRHL otorga a los municipios una gran discrecionalidad a la hora de determinar los posibles desarrollos normativos.

Como una pequeña aproximación al conjunto de la tributación local, es relevante decir que, junto con el IIVTNU, existen otra serie de impuestos de la misma categoría, es decir, de gestión y recaudación local, siendo los más importantes el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de ahora en adelante IBI, IAE, ICIO e IVTM respectivamente. Junto con los anteriores impuestos, los ayuntamientos también pueden desarrollar otros tributos de forma potestativa como pueden ser las tasas y las contribuciones especiales para fortalecer su número de recursos propios.

La recaudación total de todos los impuestos anteriormente mencionados, junto con otro tipo de tributos como pueden ser las tasas, suman la principal fuente de ingresos que ostentan los ayuntamientos de nuestro país, destinada a su actividad municipal. El IIVTNU, supone un porcentaje relevante a la hora de contribuir a la recaudación de estos municipios. Para aproximarnos a la cifra de ingresos, tan solo en el año 2017, la cifra reconocida por la Hacienda Pública de Madrid por IIVTNU, ascendió a 668.883.000€. Además, la recaudación porcentual del IIVTNU, en relación con la recaudación tributaria municipal a nivel nacional, es de un 8,4%, lo que supone después del IBI, el impuesto más recaudatorio, por parte de los ayuntamientos. (Hacienda Pública de Madrid, 2017)

Gráfico I: Recaudación tributaria municipal en España, año 2017



El TRLRHL como fuente normativa legal reguladora de los impuestos, en concreto también del IIVTNU, establece en su artículo 59 que los municipios deberán exigir el IBI, el IAE y el IVTM. Sin embargo, respecto al IIVTNU y al ICIO otorga la libertad potestativa de implantarlos, lo que significa que es facultad propia de los ayuntamientos exigir dichos impuestos o no, ateniéndose en todo caso a lo que disponga la ley y las propias ordenanzas municipales encargadas de regular dichos impuestos. Resulta bastante destacable la herramienta que supone para un ayuntamiento, tener la libertad de imponer el IIVTNU y el ICIO o no, siendo muy superior el primero en términos recaudatorios.

En todo lo demás, tanto en el IIVTNU como en los demás tributos, es también facultad del ente local la gestión, liquidación, inspección, y recaudación.

Podemos determinar con certeza que el IIVTNU es un impuesto de carácter local, que surge de la facultad de imponer o no dicho impuesto que poseen las distintas corporaciones locales, todos ellos con pleno derecho sobre su regulación mediante la correspondiente ordenanza municipal, siendo esta una norma positiva válida de nuestro ordenamiento. Ello hace que estemos ante un impuesto muy versátil, pues su

regulación cambia según el ayuntamiento, pudiendo tributar de forma distinta a lo largo de todo el territorio nacional según el municipio en el que se sitúe el sujeto pasivo.

HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible de un tributo, lo define la Ley General Tributaria, de ahora en adelante LGT, en su artículo 20.1 al afirmar que *“es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*. En otras palabras, podríamos explicar que el hecho imponible atribuye consecuencias tributarias a un determinado supuesto de hecho. Como es lógico, en la realización del hecho imponible, es donde además el contribuyente manifiesta, o al menos se supone que debería estar manifestando, su capacidad económica, naciendo la obligación de contribuir en proporción al supuesto realizado.

Será la ley, la encargada de determinar para cada tributo su hecho imponible.

En caso del IIVTNU, el TRLRHL, es la que fija el hecho imponible estableciendo que *“es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos — refiriéndose a los terrenos de naturaleza urbana— 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.”*

Por lo tanto, podemos concretar que el hecho imponible en este caso se trata del incremento de valor que sufren los terrenos que ostenten la condición de urbanos durante la tenencia del bien, manifestándose su hecho imponible en el momento de la transmisión, sea cual sea el negocio jurídico por el que se realice la transmisión, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce, que limiten el dominio del terreno. Es importante mencionar que lo sujeto a gravamen de dicho impuesto es el terreno o suelo, sin incluir en el cómputo el vuelo de la finca urbana.

Pongamos por ejemplo el caso de una parcela con un chalé en suelo urbano. En tal caso, lo gravado supuestamente sería el incremento de valor que ostente el suelo, sin tener en cuenta el valor que pueda tener lo restante.

DEVENGO

Otro elemento esencial del tributo lo constituye el devengo, de gran importancia siempre en el orden tributario, debido a que determina el momento del nacimiento de la deuda tributaria. Tal y como dispone la LGT en su artículo 21 al establecer que *“El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”*.

En concreto, el devengo sobre el IIVTNU se recoge en artículo 109 del TRLRHL:

“a) 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.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”

BASE IMPONIBLE

La podemos definir conforme a lo establecido en la LGT en su artículo 50.1 que entiende ésta como *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*. En otras palabras, la base imponible significa la cuantificación del hecho imponible.

En el caso del IIVTNU, cabe remitirse de nuevo a lo que impone el TRLRHL en su artículo 107.1 que dice que *“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”*. Como habíamos comentado anteriormente, el hecho imponible es el aumento de valor de los terrenos urbanos durante la tenencia de éste, por lo tanto,

la base imponible de este impuesto sería supuestamente dicho aumento de valor, una vez producida la transmisión. Sin embargo, el TRLRHL, establece un procedimiento objetivo para cuantificar la totalidad de la base imponible que explicaremos a continuación:

El TRLRHL nos remite a tres datos para calcular la base imponible del IIVTNU, que son; el valor catastral del suelo a la hora de devengarse el impuesto, es decir a la hora de transmitirse; el número de años que ha tenido lugar la tenencia del bien, con un máximo fijado de 20 años; y por último una serie de coeficientes máximos establecidos en la ley que las ordenanzas municipales de los ayuntamientos no podrán superar. La multiplicación de estos tres factores nos dará el total de la base imponible que se pretenda hallar.

Tabla I: Coeficientes máximos establecidos en el TRLRHL para el cálculo de la base imponible.

COEFICIENTES	
Período de uno hasta cinco años	3,7%
Período de hasta diez años	3,5%
Período de hasta quince años	3,2%
Período de hasta veinte años	3,0%

CUOTA ÍNTEGRA Y CÁLCULO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El último elemento esencial que vamos a abordar es el correspondiente al cálculo de la cuota íntegra. Como hemos visto con los demás elementos esenciales, vamos a aproximarnos primero a lo que establece la LGT sobre la cuota íntegra, siendo su artículo 56 el que establece que se determinará entre otras formas *“aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable”*.

Lo segundo que conviene abordar es también lo que dispone el TRLRHL en su artículo 108 *“El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento. (...) La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen”*.

En conclusión, nuestras normas jurídicas establecen que, para calcular la cuota íntegra del impuesto, tenemos que aplicar el tipo de gravamen que recoja cada municipio en sus ordenanzas fiscales correspondientes, con el único requisito que éste no sea superior a un treinta por ciento.

Esta cuota íntegra, se corresponde con la deuda tributaria, salvo en los casos en los que los municipios de forma discrecional decidan establecer bonificaciones para determinadas situaciones puntuales. Cabe destacar que son numerosos los ayuntamientos que establecen estas bonificaciones, siendo las más comunes para los casos de transmisión mortis causa, transmisión de la vivienda habitual en determinadas situaciones a cónyuge o descendientes, transmisión de bienes afectos a actividades económicas etc. Un ejemplo donde existe un importante porcentaje de bonificaciones para los casos anteriormente mencionados es el caso del Ayuntamiento de Madrid. Su ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU establece bonificaciones de entre el cuarenta y noventa y cinco por ciento frente al máximo del cincuenta por ciento establecido por la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del ayuntamiento de Zaragoza para inmuebles con valor catastral inferior a 150.000€, siendo por lo tanto muy variado los tipos porcentuales de bonificación en los distintos ayuntamientos de España.

A continuación, procederemos a analizar de forma práctica, cual es el método que establece la normativa para realizar el cálculo de la base imponible y, en consecuencia, el de la cuota íntegra del IIVTNU en una supuesta liquidación, lo cual nos hará ver de una forma visual el simple sistema cuantificador que tiene este impuesto.

En términos generales, si una persona quiere transmitir un bien, estando sujeto al IIVTNU, el procedimiento para calcular la cuota íntegra del impuesto requerirá:

- I. Conocer la fecha de adquisición del bien inmueble
- II. Conocer la fecha del devengo del impuesto, que se corresponde con la fecha de la transmisión del inmueble.
- III. Calcular el número de años que ha tenido lugar la tenencia del bien, con la premisa de un máximo de veinte años fijada por la TRLRHL. Como dato relevante, no se cuenta el año hasta haber transcurrido el ciclo del año completo.

- IV. Hallar el valor catastral correspondiente al suelo, siendo lo habitual encontrarte estos datos en una factura del IBI del bien inmueble sujeto.
- V. Remitirnos a la ordenanza municipal correspondiente a donde esté situado el inmueble sujeto a IIVTNU y extraer el coeficiente correspondiente según el número de años que haya tenido lugar la tenencia del bien.
- VI. Multiplicar el valor catastral del suelo por el número de años por el coeficiente para calcular la base imponible.
- VII. Multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen que establezca la misma ordenanza fiscal para calcular así la cuota íntegra.
- VIII. Verificar si existe alguna bonificación, en cualquier otro caso la cuota íntegra se corresponde con la deuda tributaria.

A continuación, dejo un ejemplo no real de cómo sería una liquidación del IIVTNU de un bien inmueble situado en el municipio de Vigo (Pontevedra), sabiendo que la tenencia ha tenido lugar durante catorce años, y conociendo que el valor catastral del suelo (V.C.S.) asciende a veinticuatro mil setecientos cinco euros. Los datos han sido extraídos de la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU correspondiente a el Ayuntamiento de Vigo. La cuota íntegra y por lo tanto la deuda tributaria en caso de no haber bonificaciones aplicables, asciende a un total de tres mil nueve euros y siete céntimos.

Tabla II: Coeficientes **Tabla III:** Cálculo de la base imponible y de la cuota íntegra.

COEFICIENTES		V.C.S.	Nº Años	Coeficiente	BI	Tipo %	CI
Entre 1 y 5 años	3,4%	24.705,00 €	14	2,90%	10.030,23 €	30%	3.009,07 €
Hasta 10 años	3,2%						
Hasta 15 años	2,9%						
Hasta 20 años	2,8%						

4. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL IIVTNU Y LA CONTROVERSIAS ACTUAL

Una vez visto que es el IIVTNU y cuáles son sus componentes, además de conocer cuál es su fórmula de cálculo establecida para cuantificar la deuda tributaria, vamos a analizar el problema (acentuado a raíz de la crisis económica del año 2008 y la consiguiente caída generalizada de los precios del suelo), por el cual se estaban gravando incrementos de valor completamente inexistentes. Esto podría suponer una vulneración clara del principio de capacidad económica consagrado en la CE. Para ello revisaremos la postura del TC y del TS, analizaremos los conflictos jurídicos que se han ido produciendo junto con las posiciones jurisprudenciales que lo resuelven, y finalizaremos determinando cuál es la aplicación vigente.

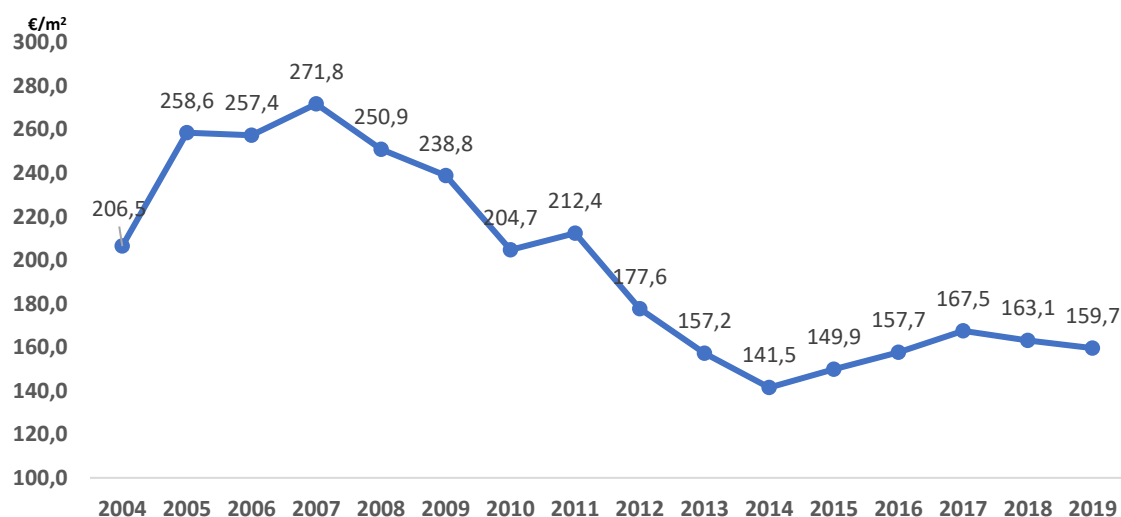
CONSECUENCIAS DE LA CRISIS ECONÓMICA EN EL HECHO IMPONIBLE

Como bien sabemos, durante la fase previa a la crisis económica, desde principios de siglo XXI, se produjo una masificación de la construcción, provocando una subida en el precio del valor del suelo continuada, teniendo el valor del metro cuadrado, en concreto en zona urbana, un constante incremento de valor.

Respecto a lo que al IIVTNU interesa, debido a que cada año existía una revalorización del suelo urbano, una vez devengado el impuesto, es decir una vez producida la transmisión de un determinado bien inmueble sujeto, se producía el hecho imponible, que como ya hemos visto, significa que existía un incremento de valor, no habiendo así ninguna vulneración. No obstante, el inicio de la crisis económica trajo consigo una caída del valor del suelo en zona urbana, provocando numerosas situaciones de pérdidas de valor en función de cuando hubiese sido la adquisición. Estos datos de pérdida de valor vienen contrastados por el mismo Ministerio de Fomento (actualmente denominado Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana), que cada año realiza un informe según la media del valor del precio por metro cuadrado en zona urbana en todas las provincias españolas. Y así, podemos observar un constante incremento de valor desde

el año 2004 hasta el año 2007 y desde ese mismo año un importante descenso del valor del terreno urbano, tanto de media (como podemos ver en el siguiente gráfico), como en las distintas provincias y comunidades autónomas, de ahora en adelante CCAA, a nivel nacional. (Ministerio de Fomento, 2019) (ANEJO I)

Gráfico II: Media nacional 2004-2019 del valor del metro cuadrado en zona urbana



En consecuencia, tras esta caída, el hecho imponible (ese inicial incremento de valor), dejaba de producirse, y sin embargo las transmisiones continuaban siendo sujetas a gravamen, lo cual comenzó a provocar situaciones de personas soportando una carga tributaria de un impuesto donde el hecho imponible era inexistente debido a no haber incremento de valor e incluso en muchos casos una pérdida de valor considerable.

VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD

El sistema fiscal de un Estado, por supuesto también el del nuestro, se concibe como un sistema organizado para contribuir de una forma equitativa y progresiva al sostenimiento del gasto público. De esta forma, su herramienta principal son los tributos, compuestos por tasas, contribuciones especiales e impuestos. Por lo tanto, los tributos, en este caso más concretamente los impuestos, incluyendo evidentemente el

IIVTNU, son los instrumentos de la administración pública para hacernos contribuir en el sostenimiento de las cargas públicas.

Nuestro ordenamiento jurídico lo aborda en primer lugar en la CE en su art. 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.”

Es importante mencionar que, en nuestro ordenamiento, este artículo de la CE establece los márgenes normativos en los que ha de desempeñarse el legislador tributario, pues en él se consagran los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Estos principios imponen dos clases de límites, el primero se trata del deber de contribuir por parte de un ciudadano puesta de manifiesto su capacidad contributiva mediante sus recursos económicos y en función de ellos. Por otro lado, como límite opuesto está el principio de no confiscatoriedad, que sirve para impedir el exceso de carga tributaria que pueda llegar a tener un sujeto pasivo, o, dicho de otra forma, la conjunción de ambas y en relación con el resto de los principios, tratan de que la carga tributaria sea equitativa, proporcional y justa entre los ciudadanos. Como advierte la doctrina (Sánchez Sánchez, 2018) “lo que se prohíbe desde la esfera tributaria es la propia eliminación de una economía privada a través de los tributos”

Estos valores y principios también los recoge la LGT como no podía ser de otra manera. Dice su artículo 3:

“1. 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. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

Conociendo ya que el tributo es la herramienta básica para hacer contribuir a los ciudadanos a sostener las cargas públicas, cabe mencionar que estos tributos, y de

nuevo en concreto los impuestos, deben estar configurados de una forma que cumpla con los límites recogidos tanto en nuestra CE como en la LGT. Por tanto, los elementos que constituyen un impuesto han de estar bien determinados por el legislador y ser acordes a nuestro ordenamiento. (de Vicente de la Casa, 2012)

Centrándonos ahora en lo que es el núcleo del problema, conociendo la premisa de los anteriores elementos definidos del IIVTNU, tenemos en primer lugar un hecho imponible configurado como el incremento de valor que incurren los terrenos situados en zona urbana, puestos de manifiesto mediante la transmisión de la propiedad de ese determinado terreno. Tenemos por otro lado una base imponible que el mismo TRLRHL dice que “está constituida por el incremento de valor de los terrenos”. Sin embargo, esta base imponible se calcula mediante la multiplicación de unos coeficientes determinados, por el número de años que haya tenido lugar la tenencia del terreno, y por el valor catastral a la hora de transmitir el bien, independientemente de que este haya sufrido una pérdida de valor. Por último, tenemos unos datos ofrecidos por el Ministerio de Fomento que nos detallan con precisión cómo el precio ha sido descendente en fechas posteriores a la crisis económica iniciada en el 2008. (Cremades Schulz & Vélez Fraga, 2017)

Estamos ante una situación jurídica que grava una transmisión por un supuesto incremento de valor, en el que la ley no permite al sujeto pasivo poder demostrar que existe o no incremento de valor cierto susceptible de ser gravado, o incluso en peores situaciones que exista una pérdida. Dicho esto, parece razonable mencionar que el TC se ha manifestado en diversas ocasiones prohibiendo gravar situaciones de inexistente capacidad económica, así es por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Constitucional, de ahora en adelante STC, con número 221/1992 de 11 de diciembre cuando establece:

“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”.

Esto nos hace plantearnos si estamos ante una vulneración del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, al gravarse situaciones en las que no ha habido tal incremento de valor. Por lo tanto, situaciones de inexistencia de capacidad económica. Por otro lado, tenemos a un legislador, poco previsor a la hora de haber configurado el TRLRHL en sus artículos referentes al IIVTNU, ya que no tuvo en cuenta la perfecta posibilidad de que los precios del terreno urbano no siempre están en alza.

JURISPRUDENCIA

Expuesto el problema, comenzaron a darse casos donde los obligados tributarios recurren ante los tribunales de lo contencioso administrativo para evadirse de la imposición del pago del IIVTNU.

Las manifestaciones judiciales en los últimos años son muy numerosas, y en este punto haremos un recorrido por la diversidad de resoluciones que ha habido entre los distintos órganos judiciales, desde los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, de ahora en adelante JCA, pasando por los distintos Tribunales Superiores de Justicia autonómicos, de ahora en adelante TSJ, como el Tribunal Supremo, de ahora en adelante TS, y por otro lado también el TC. Nuestro código civil, de ahora en adelante CC, y por lo tanto nuestro ordenamiento jurídico califica la jurisprudencia y la doctrina como una fuente del derecho complementaria, la cual, en lo que al IIVTNU respecta, es muy importante conocer para saber cuál es la interpretación actual, a lo que le dedicaremos el punto ulterior.

Como primera interpretación judicial llamativa, es interesante la Sentencia del JCA número 1 de Cuenca, de 27 de septiembre, que posteriormente el TSJ de Castilla La Mancha ratifica el 17 de abril de 2017. En esta resolución judicial, se estiman las pretensiones del contribuyente en relación con el cálculo de la base imponible a través de una fórmula de capitalización con descuento simple planteada como alternativa de cálculo por el recurrente, que se aleja de la establecida en el texto legal. No se trataba tanto de negar la existencia de una plusvalía como su método de cálculo, pero no deja de llamar la atención el posicionamiento de los tribunales amparando un método

distinto al recogido en la Ley. No obstante, como advierte (García Frías, 2017), ésta forma de resoluciones que se ha denominado como *“fórmula cuenca”*, *“está siendo desestimada de forma unánime por los tribunales”*.

Posteriormente, un importante número de conflictos entre contribuyentes y Corporaciones Locales, que versan sobre la inexistencia de plusvalía económica real, terminan en sede judicial. De ellos, cuatro órganos judiciales (en San Sebastián y Vitoria por lo que respecta al régimen foral, y Madrid y Jerez al régimen común) terminan elevando varias cuestiones de inconstitucionalidad según lo previsto en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, de ahora en adelante LOTC, donde se prevé esta herramienta cuando se considere *“que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución”*, ante la posible existencia de una vulneración al principio de capacidad económica y no confiscatoriedad¹.

Respecto de la cuestión planteada por el JCA de Madrid, resulta ser denegada por el TC, pues plantea la cuestión por considerar que el valor catastral no puede ser superior al valor de mercado, según lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley del Catastro, resolviendo el TC que debe impugnar los mecanismos establecidos legalmente para ello, no afectando este caso al principio de capacidad económica.

Por último, tenemos pendientes las demás cuestiones, resolviendo el TC de la siguiente forma: Respecto a las cuestiones pertenecientes a órganos con régimen foral, declara inconstitucionales y por lo tanto nulos, los preceptos reguladores en su legítima ley foral sobre el IIVTNU en lo que afecte al sistema de cálculo, así como también respecto a la planteada por el JCA N°1 de Jerez, en lo relevante al régimen común *“pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*².

¹ En concreto son los casos de; JCA N°3 de San Sebastián con referencia a la (cuestión 1012-2015), JCA N°3 de Vitoria (cuestión 232-2016), JCA N°22 de Madrid (cuestión 409-2016) y JCA N°1 de Jerez (cuestiones 4864-2016, 4865-2016, 4866-2016, 4867-2016, 4868-2016).

² Esto es el caso de la STC 48/2017, de 27 de abril y STC 37/2017, de 1 de marzo, a los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 de 19 de julio del IIVTNU de Álava, la STC 26/2017, de 16 de febrero a los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 19 de julio del IIVTNU de Guipúzcoa, así como la

Cabe destacar que los preceptos que regulan el IIVTNU en régimen foral declarados en este caso inconstitucional son equivalentes a los regulados en el TRLRHL referentes al cálculo de la base imponible y al no permitir *“que los sujetos pasivos puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”*. Junto con lo anterior también deja constancia en que corresponde en todo caso al sujeto pasivo demostrar que ha sufrido una minusvalía en el momento de la transmisión. (Pagés I Galtés, 2019)

La nulidad tras las resoluciones del TC, convirtieron a la regulación anteriormente mencionada, en ineficaz, siempre que se estén sometiendo a tributación situaciones donde no exista un auténtico incremento de valor. En este sentido, resulta interesante añadir que, a mayores, el TC manifiesta que *“sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*, lo cual se puede interpretar como una llamada al poder legislativo a responsabilizarse de solucionar el problema existente, interpretación que comparte la doctrina (Menéndez Moreno, 2018) *“Esta nueva regulación debía clarificar el proceder de los ayuntamientos en la liquidación del citado impuesto, razonablemente desconcertados por ese vacío legal, así como por la diversa y dispersa jurisprudencia intérprete del mismo”*.

Para seguir avanzando en cuál es la interpretación judicial ante la gestión de la liquidación del IIVTNU, cabe remitirnos a otra sentencia relevante en la jurisprudencia relativa a este impuesto. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo, de ahora en adelante STS, de 9 de julio de 2018, donde a la entidad bancaria Banco Bilbao Vizcaya y Argentaria SA, de ahora adelante BBVA, se le giró la liquidación del impuesto de plusvalía tras realizarse la venta en el año 2014 de un determinado inmueble a una sociedad, con la que había realizado con anterioridad un contrato financiero de leasing en el año 2007,

STC 72/2017, de 5 de junio, respecto a los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra y también la STC 59/2017, de 11 de mayo respecto a los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL para los territorios nacionales de régimen común.

a pesar de que el banco manifestase que en la transmisión había una minusvalía. La liquidación se recurrió en primer lugar ante la Agencia Municipal de Tributos, de ahora en adelante AMT, de Zaragoza donde resulta desestimada, así como en el recurso posterior ante el JCA N°3 de la misma ciudad, y también el recurso de apelación al TSJ de Aragón, hasta llegar a casación donde el recurso fue finalmente aceptado por el TS y resuelto a favor del contribuyente. Como este proceloso proceso fue simultáneo al del TC, el TS en su sentencia se ha manifestado según los criterios establecidos previamente por el TC. De esta forma la sentencia ha tenido un carácter interpretativo respecto de las resoluciones previas del TC.

En su sentencia, el TS, deja bien claro que se trata de un impuesto acorde a la CE, no obstante, respecto a la regulación de los artículos 107.1 y 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, realiza observaciones a su posible inconstitucionalidad. En este sentido, no considera que exista inconstitucionalidad de forma total o absoluta para los dos primeros y si para el último. Respecto al artículo 107.1 y 107.2 a), que como hemos mencionado previamente son los que regulan el mecanismo de cuantificación de la base imponible, los interpreta solamente inconstitucionales de forma parcial, sólo cuando se trate de un caso donde no existe manifestación de capacidad económica, es decir, cuando no exista incremento de valor. Respecto al artículo 110.4 aclara el carácter absolutamente inconstitucional y por lo tanto nulo del precepto, por no permitir la prueba en contrario del contribuyente para manifestar que no existe un incremento de valor. Además, también manifiesta que le corresponde al sujeto pasivo la carga de la prueba de que ha habido una pérdida de valor. En otros aspectos también coincide con el TC, en que es el legislador el que debe asumir la función de realizar una normativa que se adecúe a la situación.

Esta sentencia tiene una gran importancia interpretativa debido a que, en el ínterin de la STC y la STS, los órganos judiciales competentes para resolver los conflictos que estaban surgiendo debido al IIVTNU, lo hacían de forma muy diversa, sin un único criterio. Sin ir más lejos, el TSJ de Aragón que denegó el recurso de apelación de BBVA como hemos mencionado, a pesar de que el apelante hubiese manifestado una minusvalía, y por otro lado tenemos resoluciones judiciales donde los órganos sentenciadores estaban simplemente denegando la liquidación del IIVTNU en cualquier

caso, hubiese o no plusvalía real³. Por lo tanto, la sentencia del TS y las resoluciones del TC, ofrecen una nueva aproximación del alcance del IIVTNU.

APLICACIÓN ACTUAL

Hasta ahora sabemos que tenemos un impuesto parcialmente inconstitucional siempre que se den situaciones donde hay inexistencia de capacidad económica, es decir, no exista incremento de valor. Sabemos además que corresponde al sujeto pasivo demostrar, con cualquier medio admitido en derecho, que no ha habido incremento de valor, pues por mucho que sea inconstitucional, los ayuntamientos seguirán solicitando, en principio, los pagos correspondientes a este impuesto. Ahora bien, a pesar de que hasta el momento tanto el TC como el TS han tratado de paliar las incertidumbres a las que nos somete el legislador, nos surgen otras dudas como qué pasaría si el importe resultante de la liquidación del impuesto resulta un alto porcentaje del incremento de valor, o peor aún, si persistiría la obligación tributaria, aunque la cuota íntegra sea superior al incremento. También parte de la doctrina manifiesta esta incertidumbre (Menéndez Moreno, 2018) *“Sin ánimo, ni mucho menos, de ser exhaustivo, cabe aludir a que, por ejemplo, mientras para el Juzgado número 2 de Barcelona, resulta notorio que, a pesar de tener constancia de que hubo incremento de valor, no hay forma de liquidarlo, de manera que cualquier liquidación debe ser anulada; para el juzgado número 3 de León la interpretación adecuada impele a tener en cuenta como referencia los valores catastrales; mientras que algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas –como los de Madrid y Castilla y León–, o Juzgados como el número 1 de Girona consideran los informes periciales como instrumentos de prueba idóneos para acreditar el incremento del valor de los terrenos.”*

Otra vez seguimos en un ámbito de incertidumbre en la que no se sabe cuál sería la aplicación correcta. En principio lo que ha manifestado la doctrina científica (González

³ Como por ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, de ahora en adelante STSJ, de Madrid de 19 de julio de 2017, o la de Castilla y León (Burgos) de 22 de septiembre de 2017, o también la STSJ de Galicia de 14 de julio de 2017.

Pino, 2018), además de diversos órganos judiciales⁴, es que en caso de que el resultante a pagar por IIVTNU sea superior del verdadero incremento de valor, estaríamos ante una situación confiscatoria, por lo que no debería haber una sujeción al impuesto. No obstante, debido a no existir una ley que ampare cual debe ser el procedimiento acorde a la CE, los municipios arbitrariamente pueden seguir teniendo la tentativa de seguir girando las liquidaciones, lo cual da a lugar nuevamente al aumento de litigiosidad.

Recientemente se han presentado diversas cuestiones de inconstitucionalidad por órganos judiciales. El JCA N.º 32 de Madrid, ha presentado una de ellas en abril de 2019, así como el TS con fecha de 1 de julio de 2019.

Respecto a la cuestión planteada por el JCA N.º 32 de Madrid, se trata de un matrimonio en el que la liquidación resultante después de la transmisión del inmueble resulta ser mayor a la ganancia obtenida tras incluir las mejoras en dicho inmueble. El TC ya ha planteado su resolución, con fecha de 31 de octubre de 2019, estando ya en la actualidad publicada en el B.O.E. El TC ha vuelto a concretar que en los casos en los que el ingreso correspondiente por la plusvalía municipal sea superior al verdadero incremento estamos ante una vulneración del derecho constitucional de no confiscatoriedad del art 31.1.

Fijada nueva doctrina constitucional, parece solucionado otro problema jurídico que pueda surgir. No obstante, no se ha manifestado aún sobre cuando exista la obligación de realizar un ingreso por IIVTNU que sea un total o alto porcentaje del incremento habido y si estuviésemos o no en el caso anterior ante una vulneración al principio de capacidad económica.

⁴ El Tribunal Constitucional en la Sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre de 2019 resolvió a favor de los casos de “ventas con pérdidas”, es decir, en el momento en el que la cuota tributaria alcance la ganancia obtenida estamos ante una situación inconstitucional.

5. DE LEGE FERENDA

A pesar de las circunstancias, aun no existe una ley tangible que se haya encargado de solventar el problema de la plusvalía municipal a nivel estatal. Como sabemos el TC junto con demás jurisprudencia, ha recordado en varias ocasiones que el legislador tiene la responsabilidad y el deber de realizar una ley de haciendas locales que regule correctamente el IIVTNU y se adecúe al texto constitucional. Sin embargo, a pesar de haberse pronunciado en el 2017, y anteriormente llevar varios años expuestos al conflicto, sigue sin haber una solución definitiva a nivel nacional. En este punto veremos que ya existen territorios en España donde esto se ha solucionado, además veremos que se ha tratado de solucionar también a nivel nacional sin éxito. Por último, daremos una propuesta para la solución de este conflicto.

En el País Vasco, debido a estar sometidos al régimen foral, sí han decretado para sus tres provincias, sus respectivas Normas forales respetando la argumentación del TC. Lo mismo cabría decir respecto a la Comunidad Autónoma de Navarra, donde también han elaborado un cuerpo legal foral acorde a los preceptos constitucionales. Un breve análisis de sus modificaciones sería: En caso del País Vasco, mantienen el mismo sistema de cuantificación objetiva, la diferencia es que previamente, para analizar si existe sujeción al impuesto se contrasta el valor de adquisición con el de transmisión para analizar si ha existido incremento de valor. No mantienen el mismo sistema en Navarra, pues resulta ser más ambicioso, al dejar de ser un simple sistema de cuantificación objetiva, pasando a tener un sistema que contrasta la realidad del precio de los inmuebles en zona urbana cronológicamente, también eso sí, después de haber contrastado el aumento de valor. Este mecanismo se trata de unos coeficientes que según el número de años que haya tenido lugar la tenencia son más altos o bajos, variando desde un 5% a más de un 60%. Estos coeficientes se actualizan cada año según la trayectoria que tenga el precio de los inmuebles en zona urbana en cada municipio correspondiente.

También a nivel nacional ha habido una propuesta de ley para modificar el vigente TRLRHL. Este proyecto a nivel nacional fue propuesto por el grupo parlamentario

popular en el congreso de los diputados con fecha a 9 de marzo de 2018. No obstante, la propuesta no se ha llevado finalmente a cabo. Este proyecto de ley tenía como objetivo instaurar una forma de liquidación homogénea al ya vigente en Navarra. Pues se basaba en el mismo sistema de coeficientes según los años de tenencia. (Cámara Barroso, 2019)

A grandes rasgos, se puede afirmar que el sistema planteado no era perfecto, pero era eficaz. No obstante, ha pasado un considerable tiempo y seguimos sin un sistema que solvente la situación actual.

Tras los estudios realizados sobre este tributo, vamos a proponer dos posibles sistemas de cuantificación simples, pero que tienen en cuenta: primero, que realmente el hecho imponible se esté produciendo o no, pues en ambos se analizaría primero si realmente ha habido incremento de valor, y segundo, que la base imponible del impuesto se corresponde con una magnitud real de dicho aumento.

El primer sistema, el más simple, se dirige a calcular cuál ha sido el incremento de valor puesto de manifiesto tras la transmisión del terreno. Para ello, partiríamos de la determinación de la ganancia o pérdida de patrimonio que se hubiera generado conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de ahora en adelante IRPF, y al resultado se le aplicaría el porcentaje correspondiente al suelo. Este porcentaje es muy fácil de determinar, pues el mismo catastro lo tiene sobre todos los inmuebles sitios en España. Un ejemplo sería:

Inmueble X con un precio de adquisición de 100.000€ y un precio de transmisión de 120.000€. Dicho inmueble tiene un valor de suelo correspondiente al 60%. El aumento de valor es de 20.000€, no obstante, sólo el 60% corresponde al suelo, por tanto, la base imponible sería 20.000€ multiplicado por 60% nos da un resultado de 12.000€, la cual sería la base imponible. Sobre esta base, posteriormente habría que fijar unos tipos máximos acorde a la realidad económica y a la necesidad recaudatoria, siempre que no sean confiscatorios.

El segundo sistema de cuantificación consiste en hallar un porcentaje de crecimiento. Para ello, nos remitiremos como en el primer caso a la normativa del IRPF para conocer si ha habido un incremento patrimonial o no. En segundo lugar recurrimos a la

información ofrecida por el Ministerio de Fomento en relación al valor del suelo urbano en territorio nacional(ANEJO I). Esta información tiene un carácter importante para el método que vamos a explicar, ya que tiene en cuenta una media del valor de los municipios según su número de habitantes en las distintas provincias españolas.

Por ejemplo, pensemos en una transmisión de un inmueble situado en un municipio de 6.000 habitantes situado en la provincia de Madrid, donde la tenencia haya tenido lugar desde enero del año 2014 hasta enero del 2017.

Tabla IV: Precio m² del suelo urbano en los municipios de Madrid de entre 5.000 y 10.000 habitantes entre 2014 y 2017

PRECIO M ² DE SUELO URBANO EN MUNICIPIOS ENTRE 5.000 Y 10.000 HABITANTES (MADRID)															
Año 2014				Año 2015				Año 2016				Año 2017			
1º	2º	3º	4º	1º	2º	3º	4º	1º	2º	3º	4º	1º	2º	3º	4º
107,8	167,4	169,4	118	139,3	111,5	147,3	n.s.	161,2	136,1	127,2	145,1	164,5	100,9	152,5	191,4

Como podemos ver en la tabla anterior, el precio medio por metro cuadrado en municipios de Madrid de entre 5.000 y 10.000 habitantes en el primer cuatrimestre del año 2014 era de 107,8€ y en 2017 164,5€. Esto supone un 52,6% de crecimiento de valor del terreno. Supongamos que en el año 2014 el inmueble tenía un valor de 100.000€ donde el precio del suelo se correspondía con un 60%. En tal caso la base imponible sería el resultado de multiplicar los 60.000€ que corresponden del valor del suelo, por el coeficiente de crecimiento de 52,6%. El cual nos da un resultado de 31.560€ de base imponible. Igualmente, después habría que fijar unos tipos porcentuales máximos para tener una cuota tributaria justa y acorde a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

6. CONCLUSIONES

I

A lo largo de este trabajo se ha analizado la plusvalía municipal desde dentro, pues al conocer sus elementos principales, junto con la forma de liquidación establecida en el TRLRHL, es cuando se entiende el problema que está suscitando aún hoy en día este impuesto. Esto se debe a que rige en la actualidad una ley que no ha sido aun modificada a pesar de la abundante litigiosidad que ha surgido desde el año de su publicación en 2004.

A pesar de la diversidad de opiniones sobre la constitucionalidad o no del IIVTNU, las manifestaciones del TC han servido para dejar claro que se trata de un impuesto válido en lo que a la constitución afecte, por lo tanto, podemos presumir que válido para nuestro ordenamiento jurídico. También ha dejado claro, que no es constitucional el hecho de gravar situaciones donde no existe un incremento de valor.

II

Me parece razonable, creer que el IIVTNU no se resuelve por tanto eliminándolo de nuestro sistema fiscal, si no que la solución viene de la mano de una reforma legislativa. Es cierto que por un lado puede parecer que existe una situación de gravamen que ya le corresponde al IRPF gravar mediante las ganancias o pérdidas patrimoniales. Sin embargo, el IIVTNU resulta una buena herramienta a la hora de luchar contra la especulación inmobiliaria, y por lo tanto ayuda a fortalecer el derecho a la vivienda tan importante en nuestro ordenamiento jurídico.

Por eso mismo, la regulación del IIVTNU tiene que estar encaminada a gravar únicamente aquellos supuestos en los que ha existido un incremento constante del valor de los bienes inmuebles, como los años anteriores al 2008, y no a situaciones donde hay pérdidas patrimoniales por parte de los contribuyentes.

Del mismo modo, no parece justo que para los ayuntamientos suponga una importante fuente de ingresos el IIVTNU en épocas de descenso del valor del terreno en zona urbana.

Además, el texto legal vigente regula unos límites muy amplios, que permiten a los municipios una gran capacidad normativa, lo que provoca que la tributación sea muy diversa en los distintos municipios, pues como hemos visto, cada municipio regula sus tipos porcentuales, sus coeficientes y sus bonificaciones de forma muy variada, dando lugar a diferencias importantes según el municipio.

III

Otro motivo por el que existe esta necesidad de reforma legislativa urgente afecta a la retroactividad de los cobros indebidos por plusvalía municipal, en el caso de sujetos que hayan liquidado el impuesto previamente a la declaración de inconstitucionalidad. Y ello porque como es sabido, la prescripción de derechos en el ámbito tributario es de 4 años.

También se puede considerar justo creer que el supuesto texto legal que regule el IIVTNU, debería ser proporcional al supuesto incremento de valor que se produzca, pues no se debe gravar situaciones donde la cuota tributaria alcance la mayor parte de la ganancia real obtenida

Todo ello hace del IIVTNU un impuesto necesitado de una reforma urgente, que sea acorde a la constitución y que aborde todos los problemas suscitados por el IIVTNU que se han puesto en tantas ocasiones de manifiesto.

7. BIBLIOGRAFÍA

RELACIÓN DE SENTENCIAS

- Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 37/2017 de 1 de marzo de 2017.
- Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 48/2017, de 27 de abril de 2017.
- Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo.
- Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 72/2017, de 5 de junio.
- Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre de 2019.
- Tribunal Supremo. Sala de lo contencioso. Sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio de 2018.
- Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Cuenca, Sección 1. Sentencia 37/2010 núm. 366/2010, de 21 de septiembre de 2010.

DOCTRINA JURÍDICA

- ALÍAS CANTÓN, M., 2017. Efectos de las sentencias del tribunal constitucional que declaran la inconstitucionalidad de diversos artículos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. *Crónica Tributaria*, pp. 11-13.
- CÁMARA BARROSO, M. d. C., 2019. La delcaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal. Propuestas de lege ferenda. En: *La financiación local en España. s.l.:CEF*, pp. 177-190.
- CREMADES SCHULZ, M. & VÉLEZ FRAGA, M., 2017. Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*.
- DE VICENTE DE LA CASA, F., 2012. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. *Crónica Tributaria*, 144/2012, pp. 149-175.
- GARCÍA FRÍAS, M. Á., 2017. Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a

la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo. *Revista española de derecho financiero*, p. 33.

- GONZÁLEZ PINO, A., 2018. La devolución de ingresos relativos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista Quincena Fiscal*, 17/2018.
- MENÉNDEZ MORENO, A., 2018. La proyectada modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista Quincena Fiscal* 10/2018
- PAGÉS I GALTÉS, J., 2019. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018. *Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica*.
- POLO DEL POZO, J. M., 2019. La plusvalía municipal como un impuesto redundante. En: *La financiación local en España*. s.l.:CEF, pp. 206-214.
- 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*.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M., 2018. Principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana. *Revista de Quincena Fiscal*, 3/2018.

INFORMES OFICIALES

- Ministerio de Fomento, 2019. *Precio medio del metro cuadrado de suelo urbano por comunidades autónomas y provincias*.
- Hacienda Pública de Madrid. 2017. *Memoria de la Agencia Tributaria*, Madrid.

ANEJO I

AÑO	2.004	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	2.011	2.012	2.013	2.014	2.015	2.016	2.017	2.018	2.019
TRIMESTRE	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º	1º
TOTAL NACIONAL	206,5	258,6	257,4	271,8	250,9	238,8	204,7	212,4	177,6	157,2	141,5	149,9	157,7	167,5	163,1	159,7
Andalucía	174,8	213,4	217,8	255,7	243,4	232,8	217,2	188,2	177,1	131,1	158,3	150,4	145,6	162,0	155,2	172,1
Aragón	195,6	217,9	206,5	226,4	237,9	203,7	118,8	147,5	215,9	143,0	82,5	89,4	101,0	79,1	111,6	101,7
Asturias	277,2	245,8	213,6	265,9	277,6	284,5	210,2	175,0	199,3	127,2	63,8	144,7	124,0	80,6	131,8	76,5
Balears	243,4	294,8	337,4	319,2	319,3	306,8	294,8	267,9	220,4	225,8	233,7	255,6	226,0	266,3	263,7	276,5
Canarias	260,9	308,4	346,0	371,6	397,9	367,4	262,5	252,2	206,1	171,6	150,4	188,5	189,3	184,5	195,6	206,5
Cantabria	120,4	147,9	178,1	177,7	205,2	210,7	250,6	171,9	146,5	65,7	72,3	73,0	90,9	112,3	94,1	100,1
Castilla y León	103,3	131,7	137,5	126,2	135,3	118,6	95,8	86,8	73,3	70,9	59,6	69,1	62,7	62,1	74,8	61,7
Castilla-La Mancha	98,0	125,0	140,1	184,3	185,9	170,8	180,5	223,0	163,0	111,7	63,8	94,8	96,8	94,9	94,8	89,9
Cataluña	220,4	266,4	292,8	308,4	276,8	260,0	263,8	267,3	200,8	169,3	161,8	176,6	177,9	190,6	185,9	173,8
Comunitat Valenciana	251,4	343,0	327,8	392,7	337,7	320,5	239,2	271,9	205,4	177,9	176,1	157,8	128,7	158,6	154,8	163,1
Extremadura	92,8	149,8	133,6	140,3	150,6	138,6	162,2	100,2	90,0	107,9	98,7	91,7	95,7	97,2	104,9	76,9
Galicia	178,7	233,8	210,1	228,3	215,1	208,3	184,0	114,5	104,6	79,1	86,4	66,1	77,2	72,1	85,1	100,0
Madrid	363,4	626,1	546,2	470,3	540,8	515,2	535,0	382,9	377,5	320,5	316,9	314,9	344,0	296,5	296,5	309,4
Murcia	266,1	303,0	301,7	410,6	411,4	400,6	289,1	207,7	198,0	173,1	206,8	181,0	133,1	156,7	147,8	144,9
Navarra	180,6	148,8	127,7	171,8	196,9	196,8	192,8	205,7	221,1	123,4	112,4	118,7	150,2	102,7	128,4	128,3
País Vasco	324,2	328,2	407,4	380,7	393,7	371,0	280,0	306,7	277,2	288,3	235,4	251,1	193,7	175,6	195,9	176,8
Rioja	184,6	267,0	275,5	294,2	232,6	224,5	144,1	n.s.	148,7	119,4	62,3	84,4	101,3	109,6	128,8	126,0
Ceuta y Melilla	270,4	674,6	447,0	625,8	402,3	415,5	365,2	401,4	273,1	n.s.	n.s.	157,8	184,2	n.s.	.	.