



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

UN IMPUESTO CUESTIONADO: EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

M^aTeresa Muñoz Llor

Tutor: Javier Vázquez Grenno

Administración y Dirección de Empresas y Derecho

RESUMEN: El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha sido recientemente cuestionado a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/2017 de 16 de febrero de 2017. Sobre esta base, se realiza un análisis jurídico de los principios básicos del sistema tributario español en general y se estudia la estructura y configuración del citado impuesto en particular. Asimismo, se examina el primer fallo del Tribunal Constitucional en relación al citado impuesto, que es confirmado al poco tiempo por otras dos decisiones. Por otro lado, se realiza un análisis económico del comportamiento de la recaudación del impuesto durante el periodo 2005-2015 en el conjunto del territorio español y en la ciudad de Barcelona.

<p>PALABRAS CLAVE: Impuesto, Haciendas Locales, plusvalía, recaudación, Tribunal Constitucional, capacidad económica</p>

THE MUNICIPAL TAX ON THE INCREASE OF VALUE OF URBAN LAND HAS RECENTLY BEEN BROUGHT INTO QUESTION

ABSTRACT: The municipal tax related to the increase of value of urban land has recently been questioned due to a ruling of the Constitutional Court on February 16th, 2017. It is a tax on the profit a person makes when transferring an urban land or rights in rem. However, even though Local Councils should only raise the tax in situations of gains, people that incur losses have to pay it anyway. For this reason, the Constitutional Court, for the first time regarding this municipal tax, has declared some articles of the Provincial Law 16/1989 to be unconstitutional. A few weeks after this first ruling on February 16th, the Constitutional Court declared unconstitutional the same articles of the Provincial Law 46/1989 and the Royal Legislative Decree 2/2004.

In this paper I analyse, from a legal point of view, the Spanish tax system. I focus on its regulation, its principles and which are the types of income for local authorities. I study how the tax on the increase of value of urban land is structured in the Spanish legal system. To finish with the legal perspective, I analyse the first ruling of the Constitutional Court regarding the tax, which will change its future.

In a more economic point of view I examine the behaviour of the tax income during the period 2005-2015, differentiating Spain as a whole from a large city such as Barcelona. This analysis reveals the incoherencies of the tax on the increase of value of urban land where revenues of Local Councils in Spain have increased even though some people have

transferred urban land incurring in losses. In other words, although it is a tax on an increase, in the end, all transmissions end up being charged.

To conclude, I show some alternative solutions to the way the tax on the increase of value of urban land is configured.

KEY WORDS: tax, Local Tax Administration, capital gains, tax collection, Constitutional Court, economic capacity

ÍNDICE

I.	Introducción	4
II.	Configuración constitucional de los tributos	7
	1. Desde el punto de vista territorial	7
	2. El sistema tributario local	9
	3. Desde el punto de vista de los principios inspiradores: especial mención al principio de capacidad económica	10
III.	Sistemas de recuperación de las plusvalías urbanísticas	15
IV.	Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.....	18
	1. Características	18
	2. Sujetos pasivos	18
	3. Estructura del impuesto	19
	• Base imponible	19
	• Tipo impositivo y cuota tributaria	21
	• Devengo y gestión tributaria	21
	4. Supuestos de no sujeción y exenciones	22
V.	Evolución del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el territorio español durante el periodo 2005-2015. Especial análisis del municipio de Barcelona	25
	1. Importancia del impuesto en relación al resto de tributos propios y peso del mismo respecto del total de ingresos financieros de las Entidades Locales ..	25
	2. Evolución de la recaudación en el territorio español (2005-2015)	26
	3. Evolución en el municipio de Barcelona (2005-2015).....	30
VI.	Análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 26/2017	34
VII.	Conclusiones	38
VIII.	Bibliografía	41
IX.	Anejos	43

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es un impuesto que grava el aumento de valor de los citados terrenos y los derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de los primeros o la constitución o transmisión de los últimos.

El artículo 31.1 de la Constitución Española reconoce la necesidad de un sistema tributario justo. Sin embargo, la justicia tributaria no debería predicarse únicamente del sistema tributario en general, sino también de cada impuesto en particular. Como se verá más adelante en el trabajo, el citado impuesto, pese a ser un impuesto cuya base imponible la constituye el incremento de valor de los terrenos o derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, los transmitentes que experimenten minusvalías en la venta deben igualmente pagar el impuesto. Ello es debido a que la Ley establece un sistema de cuantificación de la base imponible objetivo, pues parte del valor catastral del suelo. Bajo mi punto de vista, tal y como está actualmente configurado el citado impuesto, carece de sentido, pues si se trata de gravar un incremento de valor, no pueden someterse a gravamen todas las situaciones, con independencia de si existe beneficio o pérdida. Además, no se permite prueba en contrario de la presunción del aumento de valor, lo que a su vez confirma que el Impuesto sobre el IIVTNU no es un impuesto sobre el incremento de valor, sino un impuesto que va atado a la simple titularidad de un terreno de naturaleza urbana y, a su vez, lleva aparejado un incremento de valor que se someterá a tributación en el momento de la transmisión.

De hecho, dos de los supuestos que pusieron de manifiesto la desconexión del impuesto de la justicia tributaria y la capacidad económica del sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos fueron los casos de ejecuciones hipotecarias y daciones en pago pues, aún siendo enajenaciones forzadas para el pago de deudas, por su condición de transmisiones, estaban sujetas a tributación. El legislador atendió parcialmente esta situación en el año 2014 mediante el artículo 123 del Real Decreto Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, en virtud del cual se reconocía una exención para los casos de daciones en pago o ejecuciones hipotecarias realizadas por personas físicas en el caso de que se tratara de una vivienda habitual. Posteriormente, esta situación se recogió en la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Esto supuso la modificación del 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.

Como consecuencia de su configuración y estructura, el citado impuesto ha sido recientemente cuestionado. El Tribunal Constitucional ha considerado que el citado impuesto es contrario al principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, que debe predicarse tanto de cada uno de los impuestos en particular como del sistema tributario en general. En consecuencia, declaró inconstitucionales y nulos los preceptos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa, únicamente en la medida en que sometían a gravamen situaciones en las que no había existido un incremento de valor. Poco tiempo después, el Constitucional se volvió a pronunciar, en el mismo sentido que en la citada sentencia, en relación a los artículos análogos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava. Finalmente, el 11 de marzo de 2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, en la medida en que los mismos someten a tributación situaciones en las que no ha existido un incremento de valor.

Todo ello ha hecho que me interese llevar a cabo un análisis del citado impuesto, examinando por qué, pese a ser un impuesto que grava el aumento de valor, se acaban sometiendo a tributación también todas aquellas situaciones en las que el transmitente o constituyente experimenta minusvalías.

Estas decisiones del Tribunal Constitucional ha llevado a plantearme una serie de cuestiones en relación al citado impuesto, las cuales examinaré a lo largo del trabajo, y que son los objetivos del mismo. Éstas son:

- ¿En qué medida el IIVTNU es justificable cuando se transmite un terreno a título oneroso o los derechos reales de goce limitativos del dominio sobre el mismo por debajo de su precio de adquisición?
- ¿Qué sentido tiene que el incremento de valor que constituye la base imponible del impuesto se calcule a partir de un valor teórico? El valor catastral del suelo es el método usado para calcular el citado incremento. Sin embargo, no parece lógico partir de un valor teórico cuando el mismo puede no tener correlación con los precios de mercado
- ¿Cuál es el futuro del Impuesto? Una vez analizada su estructura y lo que el Tribunal Constitucional ha dicho sobre el mismo, así como teniendo en cuenta el resto de impuestos de nuestro sistema y su relación con el de Incremento de Valor, intentaré vislumbrar qué puede ocurrir con el mismo

Para dar respuesta a estas dudas planteadas he estructurado el trabajo del siguiente modo:

- I. Configuración constitucional de los tributos. Llevo a cabo un análisis del esquema territorial de los mismos, haciendo especial hincapié en las Entidades locales, y los principios inspiradores del sistema tributario
- II. Sistemas de recuperación de las plusvalías urbanísticas. Hago mención de los sistemas que tiene la Administración para recuperar las plusvalías urbanísticas que genera su actuación, entre los que está el citado impuesto
- III. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se analiza, desde el punto de vista de su configuración o estructura, el citado impuesto
- IV. Evolución del IIVTNU en el territorio español durante el periodo 2005-2015. Especial análisis del municipio de Barcelona. Se examina, a nivel estatal y de Barcelona, la importancia del impuesto para las arcas municipales y la evolución que ha sufrido la recaudación en el citado periodo para conocer si los tiempos de crisis han afectado a los ingresos de los ayuntamientos en concepto del Impuesto examinado
- V. Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/2017, de 16 de febrero
- VI. Conclusiones. Tras haber analizado el Impuesto, trataré de dar respuestas fundamentadas desde el punto de vista jurídico y económico a las cuestiones planteadas en el inicio

II. CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUTOS

1. Desde el punto de vista territorial

El artículo 133 de la Constitución Española, en sus apartados 1 y 2, diseña una organización territorial del Estado en la que coexisten tres niveles de Administraciones Públicas a las que se les reconoce competencias en el ámbito tributario: el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. Sin embargo, es preciso tener en cuenta la redacción del citado artículo, pues en él se recoge que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. En cambio, tal facultad sólo corresponde a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales “de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Es decir, la Constitución reconoce que el poder tributario originario corresponde al Estado, que lo desarrollará a través de normas con rango de Ley. En cambio, el poder derivado de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales se manifiesta a través de normas jurídicas con rango de ley y reglamentarias (Ordenanzas fiscales), respectivamente (RORÍGUEZ GARCÍA, Enrique B.; PONS GONZÁLEZ, Manuel y ESTEBAN RODRÍGUEZ, Ángel; 1981).

Asimismo, el texto constitucional en su artículo 142 reconoce que “Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”. Un análisis literal del precepto permite distinguir tres afirmaciones (TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; 2006):

- Las Entidades Locales deben tener medios suficientes
- La suficiencia de tales medios debe relacionarse con las funciones que las Haciendas locales tienen reconocidas
- Dichos medios son, fundamentalmente, tributos propios y participación en los tributos del Estado y las Comunidades Autónomas

Sin embargo, este precepto no puede analizarse sin ponerse en relación con otros artículos de la Constitución, entre los que cabe mencionar el relativo a la autonomía municipal (artículo 140) o el principio de reserva de ley tributaria (artículo 133).

En cuanto al primero de los artículos, el 140 de la Constitución Española, y en relación al 137 del mismo texto, el Tribunal Constitucional ha reconocido autonomía política a las Corporaciones Locales para la gestión de sus propios intereses (SSTC 84/1982, de 23 de diciembre y 170/1989, de 19 de octubre). El contenido mínimo de esta autonomía, que debe irse concretando con el tiempo puesto que es un concepto jurídico indeterminado, se traduce en la potestad que tienen los órganos representativos de la comunidad local para el

ejercicio de dicha autonomía, en función de los intereses a salvaguardar. No obstante, hay que señalar que dicha autonomía política, en el caso de las Entidades Locales, según el texto constitucional, no comprende la financiera. Mientras que la Constitución reconoce expresamente en el artículo 156 la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, no hace lo mismo respecto de los Entes locales. Sin embargo, aunque ello no venga establecido por la norma de máximo rango, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local en su artículo 106.1 reconoce la autonomía que tienen las Entidades locales para “establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla”.

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, que se aplica según su artículo 1.2 a todo el territorio nacional, exceptuando el País Vasco y Navarra, enumera, en su artículo 2, los recursos de las Entidades locales. Debido al objeto del presente trabajo, la fuente de financiación que se examinará será la establecida en el apartado b) “Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales”. En concreto, el IIVTNU.

El artículo 106.2 de la Ley 7/1985 reconoce que las Entidades locales podrán ejercer su potestad reglamentaria en materia de tributos mediante la aprobación de Ordenanzas fiscales reguladoras de cada uno de sus propios tributos y de Ordenanzas generales en las que se establezca la gestión, recaudación y la inspección de los mismos.

En relación a la potestad reglamentaria de las Administraciones locales para la regulación de sus propios tributos es preciso acudir al artículo 15 del Real Decreto Legislativo 2/2004 que, en relación con el artículo 59 del mismo texto, hace referencia a la obligación, en caso de que se trate de tributos obligatorios, o facultad, si son potestativos, de dichas Entidades para la aprobación de las Ordenanzas fiscales reguladoras de los mismos. En este último grupo se encuentra el IIVTNU que se va a examinar con detalle más adelante.

Por último, en relación a la facultad de gestión, recaudación y regulación de los tributos, hay que hacer referencia a los artículos 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 2/2004 en virtud de los cuales los Entes locales “podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que esta ley les atribuye” (artículo 7) y “las Administraciones tributarias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán

en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales” (artículo 8).

En segundo lugar, hay que hacer mención al principio de reserva de ley tributaria del artículo 133 del texto constitucional. El poder de establecer tributos es consecuencia de la autonomía financiera. Por ello, las Entidades Locales, en cuanto que entidades que tienen reconocida esta autonomía, están dotadas de poder tributario.

La reserva de ley en materia impositiva ha devenido un límite a la autonomía financiera de las Entidades locales, pues es la Ley la que debe determinar, al menos, los presupuestos materiales del tributo, es decir, el hecho imponible, y los elementos cuantificadores. En cambio, dicha reserva de ley parece ser más pequeña en el ámbito de las tasas y las contribuciones especiales.

2. El sistema tributario local

El sistema tributario local, desde el punto de vista jurídico, se compone de impuestos, tasas y contribuciones especiales (artículo 2.1.b del Real Decreto Legislativo 2/2004 y artículo 2.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Los impuestos son una clase de tributos cuya exigencia no requiere contraprestación y financian la globalidad de los servicios públicos. La definición de los mismos que recoge la Ley General Tributaria es la siguiente: “Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (artículo 2.2.c). El artículo 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004 distingue entre impuestos que los ayuntamientos deben exigir, pues son obligatorios, y aquellos que pueden exigir, pues son potestativos. Dentro del primer grupo están el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Por otro lado, son potestativos el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el IIVTNU. Hay que tener en cuenta que los impuestos, a diferencia de las tasas y contribuciones especiales, no hacen referencia a una actividad concreta o a un servicio público determinado, sino que se exigen sin contraprestación.

Las tasas, a diferencia del carácter de financiación general de los servicios públicos que tienen los impuestos, sirven para la financiación de servicios públicos concretos cuando los mismos son de recepción obligatoria. La importancia cuantitativa que tienen las mismas en la Administración Local es muy superior a la que tienen en las restantes administraciones territoriales, consecuencia de que los ayuntamientos, en el ordenamiento jurídico español,

están considerados, básicamente, como entes prestadores de servicios a la comunidad. Su definición legal es la siguiente (artículo 2.2.a de la Ley 58/2003):

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

El concepto de tasa viene ligado al uso del dominio público o a la prestación de servicios o ejercicio de actividades públicas cuyos destinatarios son usuarios identificables y siempre que concurren alguno de las anteriores exigencias: obligatoriedad o no prestación de los servicios o realización de las actividades por el sector privado. Un ejemplo de ello sería la tasa que se cobra por el servicio de recogida de basuras, puesto que, por razones sanitarias, es un servicio al que han de acudir necesariamente los ciudadanos, ya que por sí mismos no pueden eliminarlas.

Por último, las contribuciones especiales son definidas en la Ley 58/2003 como “tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (artículo 2.2.b). De dicha definición pueden extraerse dos características. En primer lugar, hay un gasto de inversión y, en segundo lugar, de dicha actividad debe derivarse un beneficio especial directo para una o varias personas, aunque se beneficie igualmente de manera indirecta al resto de la colectividad. Un ejemplo de contribución especial sería asfaltar una calle de arena, pues hay un gasto e inversión y se benefician de manera directa los vecinos de esa calle, aunque lógicamente todas aquellas personas que la usen se acaben beneficiando igual. Sin embargo, lo que grava el tributo es el incremento de valor que experimentan los propietarios, sujetos pasivos del tributo, en sus bienes como consecuencia de la realización de obras o ampliación de servicios.

3. Desde el punto de vista de los principios inspiradores: especial mención al principio de capacidad económica

El texto constitucional reconoce una serie de principios que deben inspirar al legislador a la hora de tipificar los distintos hechos cuya realización generan la obligación de tributar, es decir, los hechos imponibles. En concreto, el artículo 31 de la Constitución Española establece lo siguiente: “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”. A

su vez, la Ley 58/2003, en su artículo 3, hace referencia a los principios de la ordenación y la aplicación del sistema de tributos. En concreto, establece:

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.

De los principios enumerados en ambos textos, el que debe inspirar todo el sistema tributario y, por ello, es el pilar más importante, es el de capacidad económica, en virtud del cual se requiere buscar la riqueza allí donde la misma se encuentra, según el Tribunal Constitucional. Sin embargo, éste ha manifestado que la capacidad económica es una exigencia de todo el sistema tributario y no puede constituirse como criterio material único de justicia tributaria.

En un principio se distinguía entre capacidad contributiva y capacidad económica (SOLER BELDA, Ramón; 2015). La primera es necesaria para el establecimiento del tributo, pues hace referencia a la potencialidad que tienen los individuos sometidos al poder tributario del Estado de contribuir a los gastos públicos. Se trata de la parte objetiva, pues los tributos sólo pueden recaer sobre materias que demuestren tener capacidad económica como sería, por ejemplo, la percepción de una renta o la tenencia de un bien. En cambio, la capacidad económica es más concreta, pues se requiere para graduar el tributo. Además, hace referencia a la vertiente subjetiva, pues es individual y afecta a las personas en la medida en que perciben rentas, son titulares de bienes, etc.

Actualmente, la Constitución Española de 1978 ha adoptado el principio de capacidad económica incorporando la doble vertiente, objetiva y subjetiva. Mientras que la capacidad contributiva debe tenerla el hecho imponible, pues debe ir acompañado de relevancia económica, la capacidad económica la tiene el sujeto pasivo, pues es sobre el mismo que se modula la capacidad de pago, teniendo en cuenta parámetros particulares.

El mandato constituyente vincula a todos los poderes públicos, de manera que deben gravar aquellas actuaciones que demuestran capacidad económica. *A sensu contrario*, se prohíbe gravar aquellas que no lo sean. Por ello, es necesario que el presupuesto de hecho del tributo ponga de manifiesto dicha capacidad económica, ya sea real o potencial, pero la misma debe existir, no puede ser ficticia. Como se ha dicho, existen diferentes manifestaciones de capacidad económica: la percepción de una renta, la titularidad de bienes o la existencia de índices que pongan de relieve esa capacidad. Una vez esa capacidad económica existe es cuando se aplica el tributo.

Se pueden distinguir dos tipos de capacidad económica, en relación a la capacidad contributiva y económica a la que se aludía anteriormente: absoluta y relativa. La capacidad económica absoluta se entiende como una capacidad abstracta y es la que debe tenerse en mente a la hora de determinar el supuesto de hecho que es la base del tributo. Ejemplos de esta perspectiva de la capacidad económica serían la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio. Ello se relaciona de manera directa con lo señalado anteriormente, pues los tributos sólo pueden establecerse sobre aquellos negocios, hechos o actuaciones que sean indicativos de capacidad económica, por ser signos de riqueza. Por otro lado, la capacidad económica relativa es aquella que modula la específica carga tributaria que el contribuyente debe afrontar, pues se debe en función de la capacidad que se tiene. Ello está relacionado con el principio de igualdad que posteriormente se explicará. La capacidad contributiva de cada persona considerada de manera individual viene determinada por una serie de elementos: la naturaleza subjetiva u objetiva del tributo; personal o real del hecho imponible y, por último, proporcional o progresiva del tipo de gravamen (DE VICENTE DE LA CASA, Fernando; 2012)

Por último, en relación al principio de capacidad económica, analizaré brevemente los pronunciamientos que el Tribunal Constitucional ha llevado a cabo a lo largo del tiempo, interpretando la literalidad del texto constituyente. Poco después de promulgarse la última Constitución Española, el Constitucional, en su Sentencia núm. 27/1981, de 20 de julio, en su FJ 4 hace referencia a la capacidad económica como una “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. El constituyente dejó clara la obligación de todas las personas de contribuir a los gastos públicos en el artículo 31, pero la misma debe tener en cuenta la aptitud para contribuir de los sujetos. Es decir, los tributos deben responder, entre otros principios de justicia tributaria, a este principio de capacidad económica.

Poco después, en la Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril, el Tribunal, en el FJ 3, dejó claro que la “recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”. Es decir, el artículo 31 del texto constitucional no sólo afecta a los ciudadanos, en cuanto a sujetos pasivos que deben sufragar los gastos públicos, sino que es igualmente un mandato a los poderes públicos, en tanto que son los que configuran la manera en que los primeros contribuirán a dicho sostenimiento a través de los impuestos, tasas y contribuciones especiales y opera, respecto de los mismos, como un límite a su poder legislativo.

En el 2000, el Tribunal hacía referencia expresa a la imposibilidad de gravar una riqueza inexistente, estableciendo que no podía fingirse que una misma transmisión de un bien o derecho fuera simultáneamente onerosa (por la parte del valor declarado) y gratuita (por la diferencia entre el valor comprobado y el declarado), cuando el importe de la transmisión que se hiciera constar en el documento de venta difiriera en más de un 20% del valor de comprobación por parte de la Administración. La Sentencia núm. 194/2000, de 19 de julio, declaraba que el hecho de gravar una riqueza inexistente vulneraba el principio de capacidad económica del artículo 31 del texto constitucional.

Por último, hacer mención de las Sentencias núm. 27/2017 de 16 de febrero y 37/2017 de 1 de marzo, a nivel de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, respectivamente y, la última en relación al citado impuesto, la de 11 de mayo de 2017, que abarca todo el territorio nacional. Todas ellas analizan el IIVTNU recogido en la Norma Foral 16/1989, la Norma Foral 46/1989 y el Real Decreto Legislativo 2/2004, respectivamente, declarando inconstitucionales una serie de preceptos que conducen a gravar una riqueza inexistente, pues el Impuesto, pese a gravar el incremento de valor, se aplica a toda transmisión de un terreno de naturaleza urbana o a la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, con independencia de que el transmitente haya experimentado una plusvalía o una minusvalía en tal venta.

Analizado el principio inspirador del sistema tributario, se examinarán el resto de principios. En primer lugar, el principio de generalidad conlleva que no haya discriminaciones arbitrarias cuando se impongan los tributos, de manera que los mismos comprendan a todos los sujetos que se encuentren en las mismas circunstancias. Ello implica que sólo pueden establecerse rebajas o exenciones cuando las mismas estén justificadas. Este principio de generalidad, junto con el de igualdad y el de progresividad que seguidamente se explicarán, permite alcanzar el “sistema tributario justo” al que se refiere la Constitución.

El principio de igualdad, que se inspira en el artículo 14 de la Constitución Española, conlleva la necesidad de tratar del mismo modo a aquellos sujetos que se encuentran en una misma situación (equidad horizontal) y de manera distinta aquellos que están en situaciones distintas (equidad vertical).

Por su parte, el principio de progresividad supone que se grave a los contribuyentes en función de su capacidad de pago, es decir, cuanto mayor sea la capacidad económica del sujeto más deberá contribuir al sistema, y ello de manera progresiva. Por lo tanto, la contribución al gasto público se incrementa más que proporcionalmente al incremento de la capacidad económica.

Por último, el principio de no confiscatoriedad va aparejado a la idea de que un tributo no puede ser tan elevado que llegue a una cuasi apropiación de los bienes por parte del Estado. Ello se relaciona con el artículo 33 de la Constitución, que reconoce el derecho los españoles a la propiedad privada y a la herencia y en su apartado tercero establece que “Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”. Unos tributos tan elevados que implicaran la cuasi apropiación de los bienes o de las rentas de las personas equivaldría a una expropiación sin el correspondiente abono del justiprecio.

III. SISTEMAS DE RECUPERACIÓN DE LAS PLUSVALÍAS URBANÍSTICAS

La acción urbanística de las administraciones públicas es, por sí misma, una actuación capaz de aumentar el valor de un bien (el suelo) a través de decisiones suyas, ya que atribuir a un suelo la condición de edificable y el volumen de edificabilidad que admite es un elemento básico en la formación del precio. Para la recuperación de las plusvalías generadas existen dos mecanismos: el propio de la legislación urbanística y el tributario.

El artículo 33 de la Constitución Española reconoce, en su apartado primero, el derecho de todos los españoles a la propiedad privada y a la herencia. Sin embargo, en el apartado segundo delimita el contenido de tales derechos mediante la función social. Una muestra destacada de que la propiedad tiene una función social es el régimen jurídico de la propiedad urbana. La legislación urbanística establece que a los propietarios de suelo no sólo les son reconocidos derechos, sino que también tienen que hacer frente a determinadas cargas urbanísticas (cesión de suelo para equipamientos y cesión de un porcentaje del aprovechamiento urbanístico, entre otros) que tienen como finalidad beneficiar al conjunto de los ciudadanos. Sobre esta base se fundamenta la recuperación de las plusvalías que se generan por la acción urbanística de las administraciones.

Ello viene establecido en el artículo 47 de la Constitución Española, en virtud del cual “ (...) La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”. Dicha participación se materializa desde el primer momento (el de la transformación del suelo en urbanizable) mediante las cesiones de suelo para sistemas generales, cesiones de aprovechamiento urbanístico y el pago de los gastos de urbanización. Estas cargas se imponen para que el incremento del valor de las propiedades, por la simple aprobación del planeamiento y su ejecución, no sea disfrutado en exclusiva por los propietarios. En relación a las cesiones, el artículo 94.6 de Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Urbanismo prevé que las mismas sean, con carácter general, del 15%, aunque puede incrementarse hasta el 20% de manera proporcionada y justificada cuando el valor de las parcelas que sean resultado de las modificaciones previstas, descontadas las cargas urbanísticas imputadas, sea sensiblemente superior al valor medio del resto de los suelos situados alrededor que sean de la misma categoría que la que se ha propuesto. En relación a la obligación de pagar los gastos de urbanización, en los casos que el mismo Decreto Legislativo prevé, se podrá hacer mediante la cesión de terrenos edificables (artículos 116 y 141.2).

Como se ha visto, estos mecanismos urbanísticos se ponen en marcha en el proceso de transformación del suelo y se agotan con el mismo. Por el contrario, el mecanismo tributario

es permanente. Una vez transformado el suelo, se utiliza el IIVTNU como método para seguir recuperando las plusvalías generadas en el proceso de urbanización.

No puede olvidarse que una de las competencias principales de los municipios españoles es el urbanismo, que comprende tanto el planeamiento urbanístico como su gestión y, dentro de esta última, la disciplina urbanística y la administración del suelo edificable. Esto los sitúa en una posición que puede influir de manera significativa en el precio del suelo y que ha llevado al Tribunal de Defensa de la Competencia, en su Informe sobre el mercado del suelo de 1993, a afirmar lo siguiente:

Es verdad que en el sistema actual algunos entes locales se comportan en algunos casos como auténticos especuladores, restringen la oferta de suelo hasta extremos increíbles y hacen subir el precio del suelo paralelamente, pero éste es un comportamiento económicamente justificable dados los problemas de las haciendas locales en España. La falta de una financiación adecuada para hacer frente a unas presiones sociales que han exigido incrementos de gasto realmente importantes han llevado a que las autoridades locales hayan recurrido a la concesión de monopolios locales como una fuente fundamental de ingresos.

Así, se ponía de manifiesto una realidad: la mala situación financiera de algunos municipios y la posibilidad de utilizar el urbanismo para paliar esta situación.

Esta mala situación dio origen al actual impuesto, el arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos fue establecido por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, muy anterior a la primera ley del suelo. Autorizó se recaudación con carácter provisional a favor de los municipios cuando el desarrollo de las ciudades y la consecuente revalorización de los terrenos urbanos planteó la necesidad de gravar las rentas del capital inmobiliario no ganadas como contraposición de las que eran fruto del esfuerzo del inversor. Si bien la frontera entre ambas es muy difícil de delimitar en la realidad, desde el punto de vista teórico siempre se ha tenido claro que el objeto económico debía basarse en la renta inmobiliaria obtenida por encima de la renta ordinaria, puesto que esta última era objeto de gravamen por otros impuestos.

Pese a su carácter provisional, ya ha perdurado, casi, durante un siglo. Sin embargo, en el camino ha dejado parte de su finalidad.

El hecho de no ser ya el único elemento de recuperación de plusvalías urbanísticas, incluso las herramientas de la legislación urbanística son mucho más potentes, le ha dado al impuesto un carácter casi exclusivamente recaudador. Ello se ve, en parte, porque el legislador ha establecido que el contribuyente, en principio, tribute con independencia del incremento verdaderamente obtenido, e incluso con independencia de que éste se haya

producido o no, y que en muchos casos por la simple depreciación monetaria se convierta en un gravamen de incrementos meramente nominales.

Otro dato significativo es el previsto en el artículo 106.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, relativo al sustituto del contribuyente. En los casos en que se trate de una transmisión de terrenos, o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio onerosos, cuando el transmitente sea una persona física no residente en el territorio español, será el adquirente del terreno o del derecho o la persona a favor de la que se constituya el mismo el obligado tributario. Por lo tanto, no paga el impuesto quien obtiene la teórica plusvalía, el transmitente, sino el adquirente. La única explicación es la facilidad recaudatoria. La introducción de la figura del sustituto del contribuyente tiene una especial importancia en los municipios turísticos de costa en los que es relativamente frecuente el propietario extranjero no residente que vende su inmueble y regresa a su país, sin tener otros bienes en España, con lo que lo único que se pretende es facilitar la gestión recaudatoria del impuesto por parte de los ayuntamientos.

IV. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. Características

El IIVTNU es un impuesto que tiene las siguientes notas características:

- Es un impuesto de titularidad municipal y potestativo, es decir, son las Entidades locales titulares del mismo las que, en virtud del artículo 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004, mediante Ordenanzas fiscales decidirán exigirlo o no
- Es un impuesto directo, es decir, su aplicación tiene lugar sobre una expresión inmediata o directa de la capacidad económica, como es la posesión de un patrimonio
- Tiene carácter real, pues se basa en elementos objetivos. Por ello, no es necesario hacer referencia a ningún sujeto determinado, pues el supuesto de hecho es constitutivamente autónomo
- Su devengo es instantáneo, por lo que el devengo coincide con la realización del hecho imponible. De esta manera, en el mismo momento en que se entiende realizado el hecho imponible nace la obligación tributaria. En relación al mismo hay que distinguir si se trata de un acto *inter vivos* o *mortis causa*. En el primer caso, el devengo tiene lugar en el momento de la transmisión. En cambio, si la transmisión es por causa de muerte, la transmisión tiene lugar no en el momento de aceptación de la herencia sino en el momento de la defunción del causante. En el caso de constituirse derechos reales de goce limitativos del dominio, la fecha del devengo será la de la constitución.

2. Sujetos pasivos

El artículo 106 del Real Decreto Legislativo 2/2004 recoge aquellos a los que considera sujetos pasivos:

1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o

que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

Del citado artículo pueden diferenciarse dos sujetos pasivos diferentes, en función de si la transmisión de los terrenos o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio es a título gratuito u oneroso. En el primer caso, la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria es el adquirente; mientras que en el caso de transmisiones onerosas será sujeto pasivo aquel que transmite. Sin embargo, existe una excepción y es que cuando se trate de una transmisión de terrenos, o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio onerosas, si el transmitente es una persona física no residente en el territorio Español, será el adquirente de terreno o del derecho o la persona a favor de la que se constituya el mismo el obligado tributario.

3. Estructura del impuesto

La estructura del impuesto viene establecida en el Real Decreto Legislativo 2/2004.

3.1 Base imponible

El artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004 establece que la base imponible del IIVTNU se constituye por el aumento de valor que experimentan los mismos a lo largo de un periodo de 20 años, como máximo, y que se pone de manifiesto en el momento del devengo.

Por ello, para su determinación hay que partir del valor del terreno en el momento del devengo, que será el momento de realizar la transmisión si la misma es *inter vivos*, o en el momento de la defunción del causante si es *mortis causa*. El mismo artículo regula cuál es el valor del terreno dependiendo de la transmisión de que se trate.

- Transmisiones de terrenos. El valor de los mismos será el que tengan en el momento del devengo de acuerdo con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, es el valor catastral. No obstante, cuando el mismo no refleje su verdadera situación urbanística se podrá llevar a cabo una primera liquidación provisional a partir de ese valor y, posteriormente, cuando exista un valor catastral definitivo entonces se practicará la liquidación definitiva del impuesto, pero refiriéndose al momento del devengo.

En el caso de tratarse de terrenos de naturaleza urbana o que estén integrados en un bien inmueble que tenga características especiales, si en el momento del devengo no

tienen asignado un valor catastral, se podrá liquidar el impuesto cuando exista un valor catastral determinado, aunque deberá referirse a la fecha de devengo.

- Constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio. Se parte del valor catastral del terreno sobre el que se constituyen. En este caso también son de aplicación las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o un terreno. El valor en los derechos de superficie se calculará sobre el porcentaje del terreno ocupado por la construcción que se eleva.
- Expropiaciones forzosas. Se parte del justiprecio correspondiente al valor del terreno, a excepción de que el valor que corresponda en virtud de la transmisión del terreno anteriormente explicado fuera inferior, pues entonces prevalecerá éste último.

Una vez determinado el valor de los terrenos o derechos reales de goce limitativos del dominio puede ocurrir que los ayuntamientos, como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, reduzcan el mismo.

Al valor de los terrenos o derechos reales de goce limitativos del dominio, ya sea sin reducción o una vez la misma haya operado, se le aplicará un porcentaje anual, que será determinado por cada ayuntamiento, teniendo en cuenta los límites máximos fijados por el Real Decreto Legislativo 2/2004. Actualmente, los porcentajes máximos son los siguientes:

- Periodo comprendido entre el año 1 y el 5: 3,7%
- Periodo hasta los 10 años: 3,5%
- Periodo hasta los 15 años: 3,2%
- Periodo hasta los 20 años: 3%

Sin embargo, los mismos pueden ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

A nivel agregado, los tipos impositivos son los que se muestran en la Tabla 1.

Tabla 1: porcentaje de incremento del IIVTNU a nivel agregado en el año 2016

			Porcentaje anual				
			Muni. estab.	De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años
TOTAL			3.735	2,98	2,74	2,59	2,51
Hasta	1.000	hab.	1.276	2,89	2,66	2,51	2,42
De 1.001	a 5.000	hab.	1.283	2,96	2,71	2,57	2,50
De 5.001	a 10.000	hab.	483	3,04	2,80	2,66	2,57
De 10.001	a 20.000	hab.	314	3,07	2,83	2,68	2,59
De 20.001	a 50.000	hab.	241	3,21	2,95	2,77	2,67
De 50.001	a 100.000	hab.	81	3,36	3,12	2,90	2,77
De 100.001	a 500.000	hab.	51	3,31	3,11	2,88	2,76
De 500.001	a 1.000.000	hab.	4	3,25	3,38	3,12	2,98
Mas de	1.000.000	hab.	2	2,85	3,00	2,95	2,90

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública. Oficina Virtual para la coordinación financiera con las Entidades Locales

Para obtener la base imponible deberá multiplicarse el valor del terreno o del derecho real de goce limitativo del dominio de que se trate por el coeficiente de incremento que corresponda en función de los años completos transcurridos desde que su adquisición hasta su transmisión. Estos porcentajes se encuentran en la Ordenanza Fiscal que regule el impuesto del municipio donde se encuentre el bien inmueble.

3.2 Tipo impositivo y cuota tributaria

El tipo impositivo viene regulado en el artículo 108 del Real Decreto Legislativo 2/2004, en virtud del cual cada ayuntamiento tiene potestad para establecer el tipo de gravamen, con la condición de que el mismo no supere el 30%. Siempre que no se sobrepase el límite, los ayuntamientos pueden fijar un único tipo de gravamen o uno para cada uno de los cuatro periodos en los que se genera el incremento de valor.

Para obtener la cuota íntegra hay que aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, que vendrá establecido en la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto del municipio donde se encuentre el bien inmueble.

Después de deducir las bonificaciones que correspondan a la cuota íntegra se obtendrá la cuota líquida, que será la que deba ingresar el sujeto pasivo.

3.3 Devengo y gestión tributaria del impuesto

Como se ha dicho anteriormente, el devengo del IIVTNU coincide con la realización del hecho imponible. El artículo 109 del Real Decreto Legislativo 2/2004 establece que el

devengo tiene lugar en el momento de la transmisión. Si la misma es *inter vivos*, la obligación tributaria nace en el mismo momento de la transmisión. En cambio, si la transmisión es *mortis causa*, la transmisión tiene lugar propiamente en el momento de la defunción del causante. Si se constituyen derechos reales de goce limitativos del dominio, la fecha del devengo del impuesto será la fecha de constitución del derecho.

Devengado el impuesto, los sujetos pasivos del mismo deben presentar la declaración correspondiente al ayuntamiento para que pueda practicarse la liquidación y deberá contener todos los elementos de la relación tributaria necesarios para poder practicar la liquidación que corresponda (artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004). A la misma deberá acompañarse el documento en el que consten los actos o los contratos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible. La declaración deberá presentarse en el plazo de 30 días hábiles, si se trata de un acto *inter vivos* o de 6 meses, prorrogables hasta un máximo de 1 año si el sujeto pasivo lo solicita, cuando se trate de actos *mortis causa*. En el caso de transmisiones de terrenos o constituciones o transmisiones de derechos reales de goce limitativos del dominio que se hayan llevado a cabo a título gratuito e *inter vivos*, estará igualmente obligado a comunicar la realización del hecho imponible el donante o aquella persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate. En el caso de transmisiones o constituciones a título oneroso, el adquirente o la persona a favor de quien se constituya el derecho también estará obligado a llevar a cabo esa comunicación.

Respecto al plazo de pago hay que diferenciar entre si la liquidación la ha practicado la Administración o bien se trata de una deuda tributaria resultante de autoliquidación. En relación al primer supuesto, el artículo 62.2 de la Ley 58/2003 prevé que si la notificación de la liquidación tiene lugar entre los días 1 y 15 de cada mes se tiene de plazo hasta el día 20 del siguiente mes, si fuera hábil. De no serlo, se dispone hasta el día inmediato hábil siguiente. En cambio, si se recibe la notificación de la liquidación entre los días 16 y último de cada mes se tiene de plazo hasta el día 5 del segundo mes posterior, de ser éste hábil. Si no lo fuera, hasta el inmediato hábil siguiente. En el caso de ser una deuda tributaria resultante de autoliquidación el artículo 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 el sujeto pasivo deberá ingresar la cuota tributario resultante dentro de los plazos que se prevén para la presentación de la declaración.

4. Supuestos de no sujeción y exenciones

Los artículos 104 y 105 del Real Decreto Legislativo 2/2004 son los que recogen, respectivamente, las situaciones en los que no se llega a realizar el hecho imponible o bien las que, pese a nacer la obligación tributaria porque se produce el hecho imponible, quedan exentas.

Los supuestos de no sujeción más importantes son:

- El incremento de valor experimentado por aquellos terrenos que, según el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tengan la consideración de rústicos
- Las aportaciones de bienes y derechos que lleven a cabo los cónyuges a la sociedad conyugal; las adjudicaciones que, a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que los cónyuges se hagan en pago de sus haberes comunes. Además, tampoco quedarán sujetas al impuesto aquellas transmisiones de bienes inmuebles que realicen los cónyuges entre sí o a favor de los hijos, cuando sean en cumplimiento de sentencias de separación, divorcio o nulidad matrimonial, con independencia de cuál fuera el régimen matrimonial establecido

En relación a las exenciones, el Real Decreto Legislativo 2/2004 recoge dos tipos de exención: los actos y los sujetos exentos. Entre las exenciones objetivas se encuentran:

- La constitución y la transmisión de los derechos de servidumbre
- Las transmisiones de aquellos bienes que estén dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico o bien hayan sido declarados individualmente de interés cultural en virtud de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español si sus propietarios o los titulares de derechos reales sobre los mismos acreditan que han ejecutado a su cargo obras de rehabilitación, mejora o conservación de los citados inmuebles. Será la Ordenanza fiscal la que establezca los aspectos sustantivos y formales de la exención

Por último, entre las exenciones objetivas cabe citar:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales a las que pertenezca al municipio, así como sus organismos autónomos
- El municipio de la imposición y el resto de Entidades locales que estén integradas en él o en las que se integre el citado municipio, así como sus entidades de derecho público que tengan un carácter similar a los organismos autónomos del Estado
- Aquellas instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social que la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados regula
- Aquellos sujetos que sean titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas
- La Cruz Roja

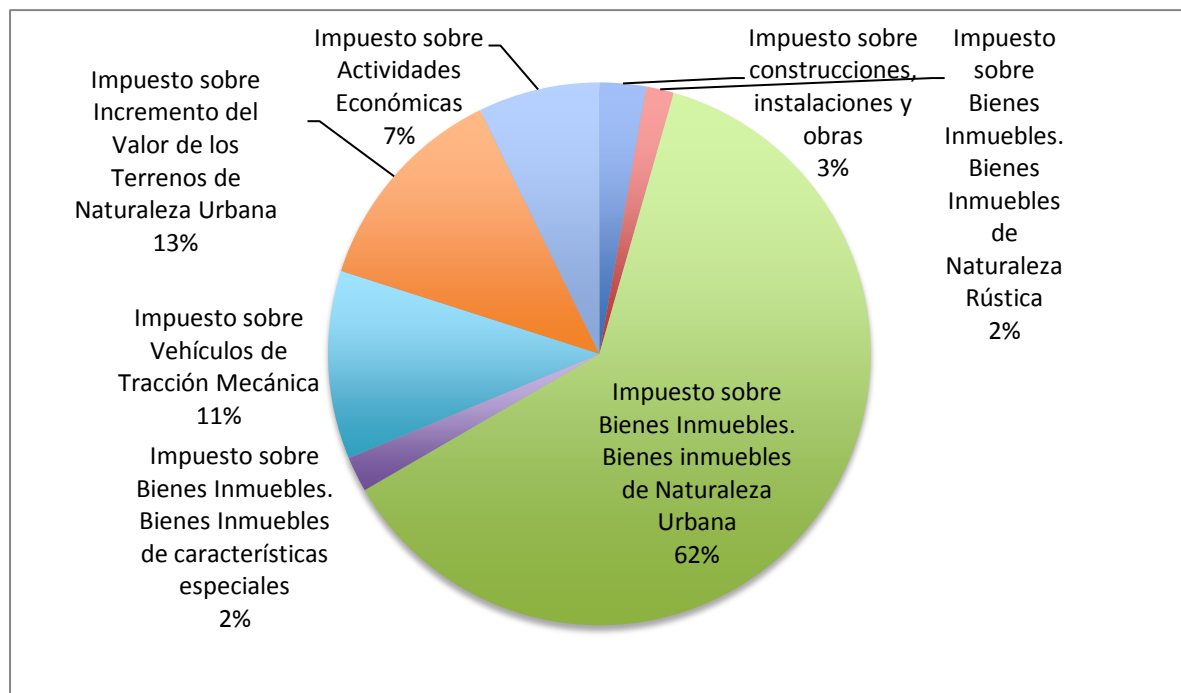
- Aquellas personas o entes que los Tratados o Convenios internacionales les reconozca la exención

IV. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA EN EL TERRITORIO ESPAÑOL DURANTE EL PERIODO 2005-2015. ESPECIAL ANÁLISIS DEL MUNICIPIO DE BARCELONA

1. Importancia del impuesto en relación al resto de tributos propios y peso del mismo respecto del total de ingresos financieros de las Entidades locales

Después del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el IIVTNU es, poco por encima el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, la fuente mayor de ingresos impositivos propios para los ayuntamientos. El peso de cada uno de los impuestos propios que el artículo 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004 regula se puede ver en el gráfico 1.

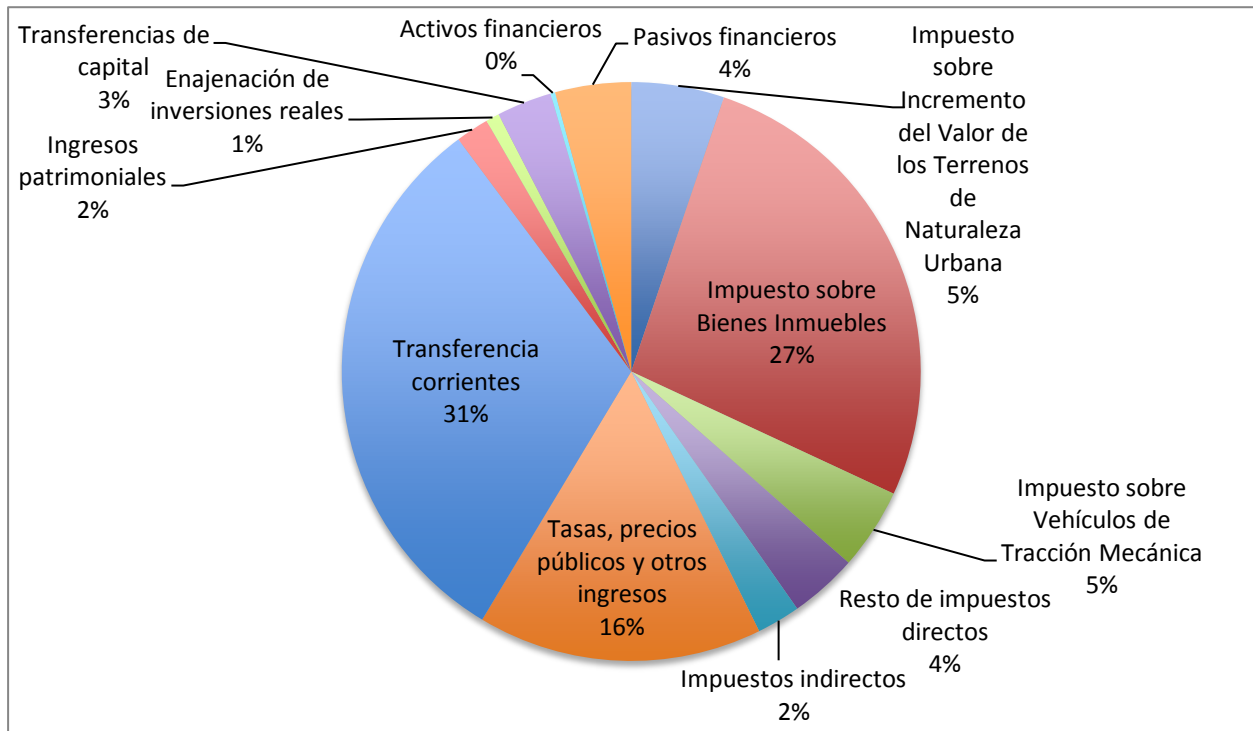
Gráfico 1: composición de los impuestos propios de los ayuntamientos a nivel agregado en el año 2015



Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

En concreto, en 2015 los 8.122 municipios españoles ingresaron 2.150.231 miles de euros en concepto del IIVTNU, lo que equivale al 5% del total de ingresos municipales. El gráfico 2 muestra la composición de los ingresos de los ayuntamientos de todo el territorio nacional y, si bien las transferencias corrientes, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y las tasas, precios públicos y otros ingresos suponen el 74% del total de los mismos, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ocupa el cuarto lugar. Ello permite observar que, aun suponiendo tan sólo un 5% de la totalidad de los ingresos, es una partida importante para las Haciendas locales.

Gráfico 2: composición de los ingresos de los ayuntamientos a nivel agregado en el año 2015



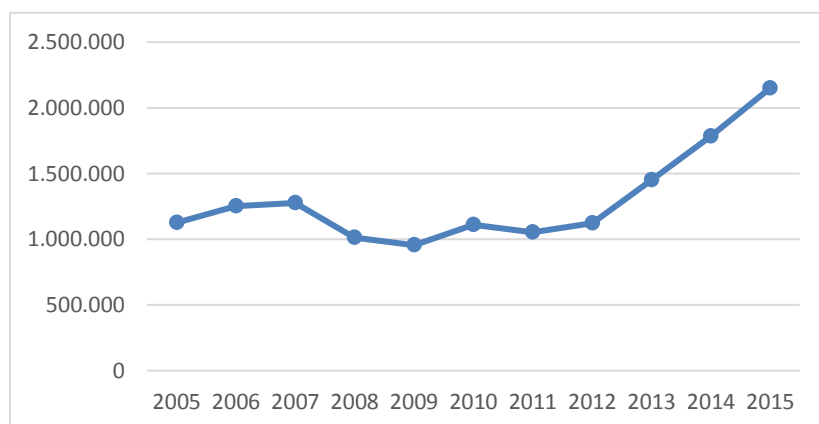
Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Por ello, las recientes sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero, 1 de marzo y 11 de mayo de 2017 por las que se declaran inconstitucionales varios artículos de la Norma Foral de Guipúzcoa, Álava y de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respectivamente, tendrán importantes implicaciones para las arcas de los ayuntamientos. La sentencia núm. 26/2017 de 16 de febrero, al ser la primera sobre la que el Tribunal Constitucional se pronuncia en relación a la configuración del IIVTNU y lo que de ella deriva, será objeto de análisis más adelante.

2. Evolución del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el territorio español (2005-2015)

La evolución de la recaudación en el periodo 2005-2015 ha sido la que puede observarse en el gráfico 3.

Gráfico 3: evolución de la recaudación líquida de los ayuntamientos a nivel agregado en el periodo 2005-2015 (en miles de euros)



Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

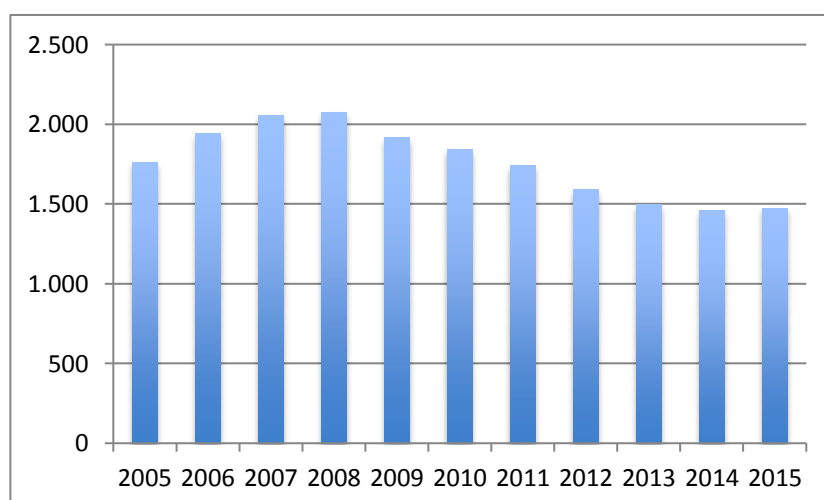
El comportamiento de recaudación en el territorio español puede analizarse distinguiendo tres periodos diferenciados:

- Periodo 2005 – 2007: en los años inmediatamente anteriores a la crisis la recaudación se incrementa un 13%
- Periodo 2007 – 2012: tras su estallido en 2007 el comportamiento de la recaudación fluctúa en una horquilla relativamente pequeña y disminuye entre el inicio y el final del periodo un 12%.
- Periodo 2012 – 2015: la recaudación se incrementa un 92%

El gráfico 4 muestra el valor tasado medio de vivienda libre en el periodo analizado (2005-2015), en el que puede verse la disminución del valor de la vivienda durante los años posteriores a la crisis. En el mismo pueden distinguirse tres periodos claramente diferenciados:

- Periodo 2005 – 2008: el precio del metro cuadrado en España se incrementa un 18% a causa del boom inmobiliario
- Periodo 2008 – 2014: el metro cuadrado, como consecuencia del estallido de la crisis, empieza a disminuir de valor. En concreto, la disminución es del 30%
- Periodo 2014 – 2015: el precio del metro cuadrado se estabiliza, aumentando entre un año y otro tan sólo un 1%

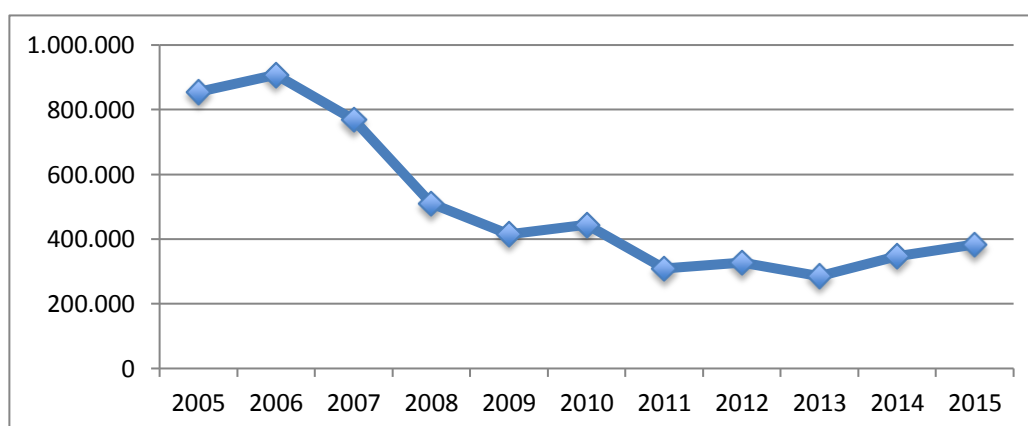
Gráfico 4: valor tasado medio de vivienda libre entre 2005 y 2015 a nivel estatal (en €/m²)



Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Por último, es necesario examinar el número de transmisiones que tuvieron lugar en el territorio español en el periodo examinado y que se muestra en el gráfico 5.

Gráfico 5: número de transacciones en el territorio nacional entre 2005 y 2015 a nivel estatal



Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

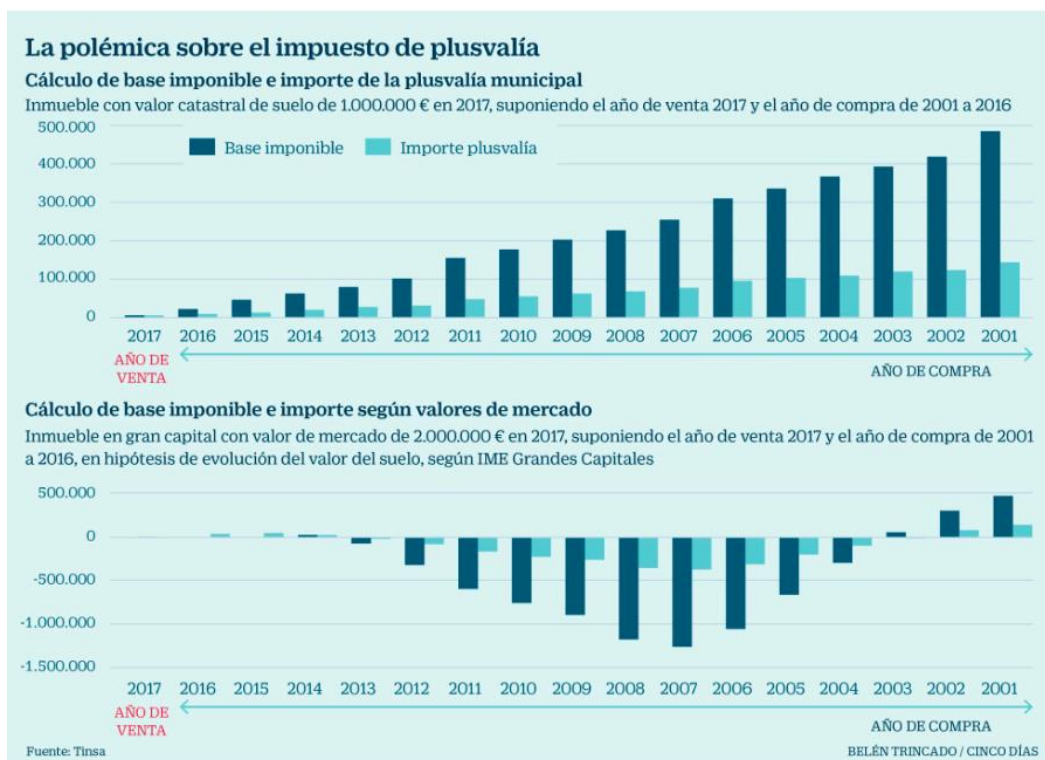
Como se puede observar del gráfico el número de transmisiones ha disminuido progresivamente a lo largo del periodo 2005-2015. En concreto, el número de transmisiones han caído un 55%.

De todo ello se extrae una idea clara. Por un lado, la gran mayoría de personas que compraron en los años inmediatamente anteriores al estallido de la crisis y han vendido después del mismo han experimentado pérdidas patrimoniales. Por otro lado, el número de transmisiones ha disminuido drásticamente en el periodo examinando. Sin embargo, como se puede observar del gráfico 3, la recaudación de las Entidades Locales, con posterioridad al

estallido de la crisis ha aumentado, haciéndose patente dicho incremento en el periodo 2012-2015. Por lo tanto, parece no tener lógica el comportamiento de la recaudación en concepto del IIVTNU, un impuesto que, supuestamente grava el incremento de valor que experimentan los terrenos y los derechos de goce limitativos del dominio sobre los mismos, puesto que la misma debería tener correlación con sus dos componentes: el incremento de valor y el número de transmisiones. Pero, como se ha dicho, no es así.

La razón es que la base imponible en la actual configuración del impuesto se fija conforme a criterios objetivos, a partir del valor catastral del suelo, y no comparando el precio de adquisición y el de transmisión, como sería lo lógico. Por lo tanto, siempre va a ser posible cuantificar el hecho imponible y, en consecuencia, siempre va a recaudarse en concepto de este impuesto. De hecho, el gráfico 6 muestra una comparativa entre la base imponible calculada como hasta ahora y la base imponible obtenida teniendo en cuenta los valores del mercado y el importe en concepto del IIVTNU y permite observar claramente la desconexión existente entre el método de cálculo de la base imponible a partir de un valor teórico y los valores de mercado.

Gráfico 6: comparativa entre las bases imponibles del IIVTNU calculadas a partir del valor catastral y teniendo en cuenta los valores de mercado y el importe de la plusvalía en ambos casos (en euros)



Fuente: noticia publicada en Cinco Días el 17 de mayo de 2017: *Hacienda y la FEMP pactarán cómo devolver la plusvalía cobrada de más*

Como consecuencia de las sentencias del Tribunal Constitucional la realidad del impuesto cambiará. Los recientes fallos del Tribunal conllevarán la posibilidad de que aquellas personas afectadas por los mismos, es decir, que transmitieron terrenos o derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos o constituyeron estos últimos dentro del plazo de 4 años de prescripción y experimentaron minusvalías, presenten, ante el ayuntamiento correspondiente, un escrito de solicitud y devolución de ingresos indebidos en el que debe hacerse constar el importe abonado. Recibido el mismo, la Administración deberá responder y abrirá el plazo para un posible recurso de reposición o, dependiendo de las poblaciones, para la interposición de una reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo local que corresponda. Agotada la vía administrativa sin una solución satisfactoria, se abrirá la vía judicial.

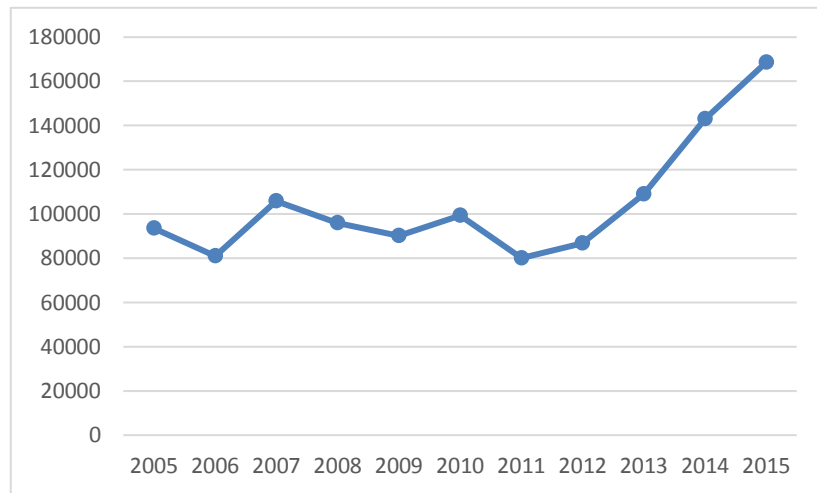
De hecho, en el municipio de Barcelona se ha llevado a cabo un análisis¹ de aquellos sujetos que podrían verse afectados por el fallo del Tribunal Constitucional y que, por lo tanto, podrían reclamar la devolución del importe que han ingresado. En concreto, se han identificado 11.000 contribuyentes, aproximadamente, que han declarado operaciones en las que la adquisición tuvo lugar en el periodo álgido de la burbuja inmobiliaria, es decir, entre enero de 2004 y diciembre de 2007 y la transmisión se ha producido en el periodo 2013-2016, puesto que son ejercicios que aún no han prescrito. Ello supone un importe de unos 46 millones de euros.

3. Evolución del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el municipio de Barcelona (2005-2015)

En el municipio de Barcelona ha ocurrido una situación parecida a la del conjunto del Estado. En concreto, la evolución de la recaudación del Ayuntamiento de Barcelona en concepto del IIVTNU ha sido la del gráfico 7.

¹ Datos obtenidos del Ayuntamiento de Barcelona

Gráfico 7: recaudación del Ayuntamiento de Barcelona entre 2005 y 2015 (en miles de euros)



Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ayuntamiento de Barcelona

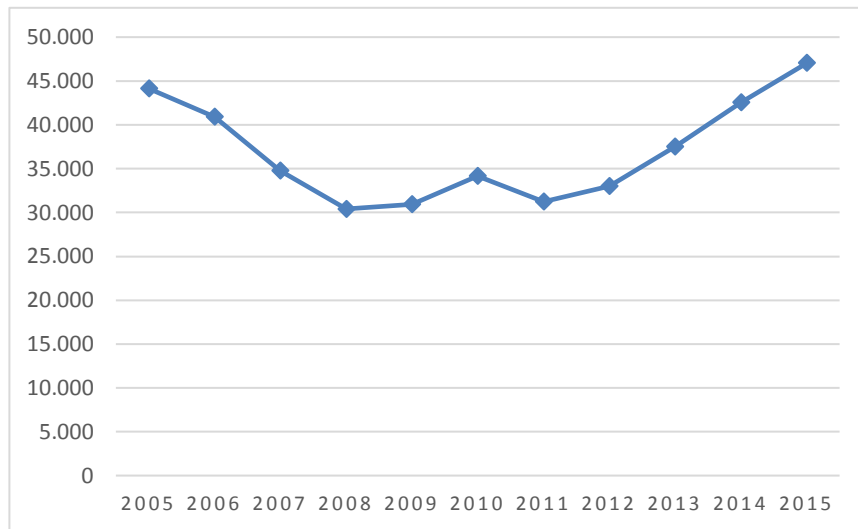
Como se puede observar del gráfico 7, lo que el Ayuntamiento de Barcelona ha ingresado en concepto del citado impuesto a lo largo del periodo 2005-2015 ha sido un tanto irregular. Si bien en los años 2005-2011 los ingresos de la Hacienda local del municipio catalán han ido aumentando y disminuyendo, a partir de 2011 los mismos no han dejado de crecer de manera importante. Si se divide el periodo examinado en tres momentos diferentes, al igual que se ha hecho para el territorio nacional, se puede observar lo siguiente:

- Periodo 2005 – 2007: en estos años, justo anteriores al inicio de la crisis, la recaudación aumenta un 13%
- Periodo 2007 – 2012: en los años inmediatamente posteriores a la crisis la recaudación cayó un 18%
- Periodo 2012 – 2015: en este periodo del inicio de la recuperación económica, la recaudación aumentó un 94%

Ello es lo que ocurría a nivel estatal, pues mientras entre 2005 y 2011 el comportamiento de la recaudación se situó en una horquilla de variación pequeña, entre 2011 y 2015 el aumento de la misma fue significativo (gráfico 3).

Una vez se ha visto qué ha ocurrido con la recaudación, conviene incluir en el análisis el número de transmisiones que han tenido lugar en el municipio de Barcelona y que puede observarse en el gráfico 8.

Gráfico 8: número de transmisiones a efectos del impuesto entre 2005 y 2015 en el municipio de Barcelona

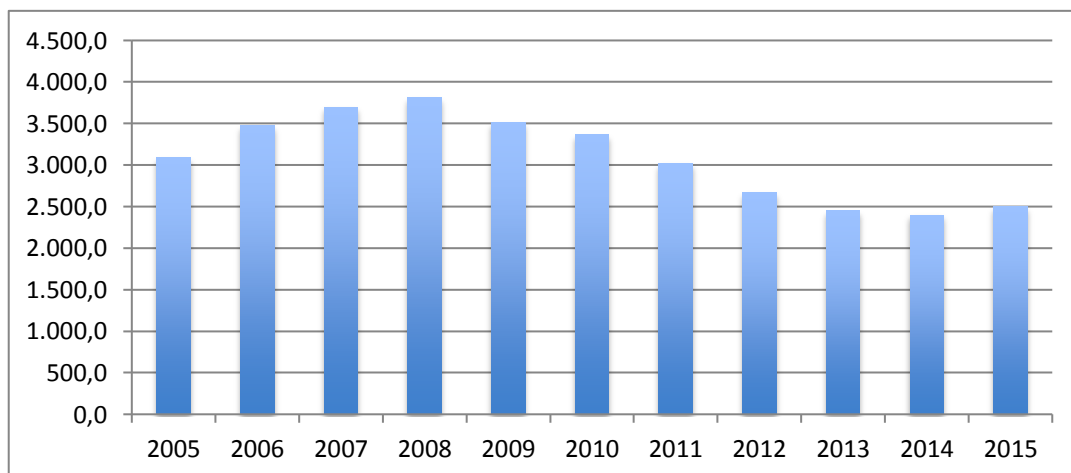


Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Ayuntamiento de Barcelona

Como se puede observar del gráfico 8, la evolución del número de transmisiones de terrenos de naturaleza urbana y de derechos reales de goce limitativos del dominio, así como la constitución de estos últimos, puede dividirse en tres episodios. Entre 2005 y 2008 las transmisiones fueron disminuyendo (un 31%); entre 2008 y 2011 la horquilla de variación es bastante pequeña (tan sólo un 3%) y, por último, a partir de 2011 la cantidad de transmisiones fue en aumento (un 50%).

Por último, es preciso analizar qué comportamiento experimentaron los precios de la vivienda en Barcelona y que se muestran en el gráfico 9.

Gráfico 9: valor tasado medio de vivienda libre entre 2005 y 2015 en el municipio de Barcelona (en €/m²)



Como muestra el gráfico 9, el valor medio de la vivienda libre en Barcelona ha tenido un comportamiento parecido a lo que ha ocurrido a nivel nacional. Si hacemos la misma distinción por periodos que se ha hecho a nivel estatal puede observarse lo siguiente:

- Periodo 2005 – 2008: el precio del metro cuadrado en la ciudad de Barcelona se incrementa un 23%
- Periodo 2008 – 2014: como consecuencia del estallido de la crisis, el precio del metro cuadrado cae un 37%
- Periodo 2014 – 2015: el precio del metro cuadrado se estabiliza, tan sólo aumenta un 4%

Deben ponerse en relación los gráficos 7, 8 y 9 para obtener la siguiente conclusión: el IIVTNU parece ser más un impuesto que grava las transmisiones, sin tener en cuenta si existe incremento o disminución de valor en el objeto de la transmisión. Como puede observarse, la tendencia en la recaudación entre 2005 y 2011 es bastante uniforme, como se ha dicho. En cambio, el número de transmisiones entre 2005 y 2008 decrece, mientras que entre 2008 y 2011 se mantiene sin variaciones importantes. Pese a ello, hay que tener en cuenta que el IIVTNU grava ese incremento de valor a partir del valor catastral y debe ponerse en relación con el número de años que el mismo ha sido titularidad del transmitente. Por eso, aunque el número de transmisiones disminuya en los primeros años examinados puede no reflejarse en la recaudación. Sin embargo, a partir de 2011 recaudación y número de transmisiones aumentan de manera significativa.

Debe tenerse en cuenta, además de lo anteriormente dicho, que un porcentaje de las transmisiones que han tenido lugar en estos últimos años han sido con pérdidas, pues ya sea de manera voluntaria o forzosa, ha habido transmitentes que adquirieron en los años anteriores a la crisis y, en consecuencia, el precio de venta ha sido inferior al de adquisición. Por lo tanto, aunque haya habido minusvalías, la evolución de la recaudación ha sido muy positiva. Ello, como se ha dicho en numerosas ocasiones, es debido a la configuración actual del impuesto, ya que pese a ser un impuesto que grava un incremento de valor, al cuantificarse la base imponible a partir del valor catastral de manera completamente objetiva, no se tienen en cuenta las minusvalías.

V. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL NÚM. 26/2017

Una vez analizada la estructura y realidad del impuesto se examinará la sentencia que el Tribunal Constitucional recientemente ha dictado y en la que se estima parcialmente la cuestión prejudicial planteada ante el mismo en relación a tres artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa: los artículos 1, 4.1, 4.2 a) y 7.4.

En estos últimos años, como consecuencia de la crisis económica, los bienes inmuebles han perdido valor real, puesto de manifiesto en las transmisiones onerosas de los mismos. Ello ha llevado a que los tribunales plantearan cuestiones de inconstitucionalidad en relación al IIVTNU, en las que tratan diferentes cuestiones del régimen legal del citado impuesto (ACÍN FERRER, Ángela et al; 2017):

- Si el transmitente que experimenta una pérdida de valor como consecuencia de la transmisión realiza el hecho imponible
- Si las normas que configuran el cálculo de la base imponible son válidas
- Qué pasa con la imposibilidad de probar la minusvalía generada

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado, hasta el momento, tres veces. La primera, respecto de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa, la segunda en relación a la Norma Foral 46/1989, reguladora del Impuesto en el Territorio Histórico de Álava y la tercera sobre el Real Decreto Legislativo 2/2004, que es aplicable a nivel estatal. Sin embargo, el análisis se centrará en la primera de ellas puesto que es la que supone un punto de inflexión respecto a la configuración actual del impuesto. La segunda, tan sólo dos semanas después y la tercera, dos meses más tarde, se pronuncian sobre las mismas cuestiones, lo que confirman, por lo tanto, lo establecido en la primera.

Los hechos en los que se basa la sentencia de 16 de febrero son los siguientes. La empresa Bitarte S.A. vende el 22 de enero de 2014 un inmueble de su propiedad situado en el municipio de Irún por un valor de 600.000 euros y por el que había llegado a pagar 3.101.222,45 euros en el momento de la adquisición, el 23 de mayo de 2003. Como consecuencia de la transmisión del bien, el Ayuntamiento de Irún giró a la empresa una liquidación tributaria de una cuantía igual a 17.899,44 euros en concepto del IIVTNU. Por lo tanto, aún vendiendo con pérdidas, la mercantil tuvo que pagar el impuesto.

Se interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia y el mismo planteó una cuestión de inconstitucionalidad

al Tribunal Constitucional respecto de los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 y 104 y 107 del Real Decreto Legislativo por la posible violación del artículo 31.1 de la Constitución, ya que podrían ser contrarios al principio de capacidad económica por gravar incrementos de valor que no fueran reales o ciertos. Además, se planteó la posibilidad de que ello pudiera devenir confiscatorio, siendo contrario al artículo 33.1 de la Constitución, relativo al derecho a la propiedad privada y contrario al derecho de defensa del artículo 24, que hace referencia a la tutela efectiva. El Tribunal se pronunció admitiendo la cuestión de inconstitucionalidad en relación a los artículos 4.1 y 7 de la Norma Foral, no respecto al artículo 1; pero la inadmitió respecto de los artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004, por no ser una norma de aplicación al caso y, por lo tanto, la posible inconstitucionalidad de los mismos no es importante para tomar una decisión en el marco de dicho proceso. Finalmente, acaba decidiendo que debe analizarse el IIVTNU por su posible contradicción con el principio de capacidad económica, pero no con el derecho de defensa ni con el principio de no confiscatoriedad.

Una vez circunscrita la problemática, la Abogada del Estado, la Diputación Foral de Guipúzcoa, las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Fiscal General del Estado presentan sus consideraciones. Para la primera, el hecho de que con la transmisión se evidencie una pérdida no conlleva la inconstitucionalidad del tributo por ser contrario al principio de capacidad económica por tres razones: con toda transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica que es susceptible de gravamen; porque en la época del “boom inmobiliario” se tributó por el valor catastral y no por el de mercado, cuando el valor de los inmuebles era superior y, por último, porque existen medidas correctoras que pueden aplicar los ayuntamientos para atenuar los efectos negativos de la crisis. La Diputación Foral de Guipúzcoa, por su parte, considera que la inconstitucionalidad de un impuesto no se puede basar en supuestos excepcionales como sería la existencia de minusvalías, sino que hay que tomar en consideración siempre el caso normal. Por ello, entiende que la transmisión de un terreno por un valor inferior al de su adquisición sería un supuesto de no sujeción, pues lógicamente no se habría realizado el hecho imponible por no existir un incremento de valor que proviniera de la transmisión. Ello es lo que considera la Fiscal General del Estado, pues si al compararse los valores en el momento de la adquisición y la transmisión se evidencia una minusvalía, no habría capacidad económica susceptible de gravamen y, en consecuencia, el presupuesto de hecho del impuesto no se habría dado. Por último, las Juntas Generales de Guipúzcoa entienden que el principio de capacidad económica no debe predicarse de cada impuesto en particular sino del conjunto del sistema tributario, por lo que en el presente caso tampoco se atentaría contra el principio constitucional de capacidad económica.

Analizadas las visiones anteriores, examinaré la posición del Tribunal Constitucional. El mismo parte del artículo 47 de la Constitución, en virtud del cual “La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”. Por ello, es admisible desde el punto de vista constitucional que el legislador cree impuestos que estén orientados al cumplimiento de los objetivos establecidos en la Constitución. Sin embargo, dicha facultad está limitada por el resto de principios que se encuentran en el texto constitucional y entre los cuales está el principio de capacidad económica, recientemente cuestionado. En virtud de este principio, el impuesto debe gravar un supuesto de hecho que revele capacidad económica, es decir, sólo pueden someterse a tributación actos o hechos que pongan de manifiesto una riqueza real o potencial, no pudiendo ser objeto de imposición aquella capacidad económica que sea inexistente. En este punto el Constitucional incide en la posición errónea de las Juntas Generales de Guipúzcoa que consideraban que el principio de capacidad económica sólo debía predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular, estableciendo que el mismo sí debe predicarse de cada impuesto en particular.

Una vez establecido el marco constitucional, el Tribunal entra en el examen del IIVTNU regulado en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio. El mismo grava, según el artículo 1.1 de la Norma “el incremento del valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”. Por lo tanto, el hecho imponible es el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto por la transmisión de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los mismos. Sin embargo, es de aplicación al caso el primer supuesto, pues se trata de la transmisión de un inmueble.

Conocido el hecho imponible hay que cuantificarlo. La Norma Foral cuantifica el incremento de valor mediante la aplicación, en el momento del devengo (en la fecha de la transmisión), de un porcentaje al valor catastral del terreno (artículo 4). El coeficiente depende del número de años completos en los que el sujeto pasivo ha sido titular del mismo y deberá multiplicarse, como se ha dicho, por el valor catastral del terreno.

El Constitucional, en el examen que realiza, determina que, tal y como se encuentra configurado el impuesto, el incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto va anudado a la simple titularidad del terreno y no a la existencia del mismo objeto de la transmisión. Por ello, la simple titularidad de un terreno de naturaleza urbana lleva aparejado un incremento de valor que se someterá a tributación en el momento de la transmisión y que se calculará a partir del valor catastral del suelo en el momento de

devengarse el impuesto, con independencia de si ha existido efectivamente un incremento o no. Por lo tanto, ni grava la tenencia de un patrimonio ni tampoco la transmisión patrimonial, pues estas dos circunstancias vienen gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respectivamente.

El hecho de gravar la renta futura derivada de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana que se pone de manifiesto con la transmisión del mismo colisiona con el principio de capacidad económica, en virtud del cual sólo pueden someterse a tributación actos, hechos o negocios que revelen una capacidad de pago. Ello es así porque por el mero hecho de ser titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo de tiempo superior a un año e inferior a 20, se ponga de manifiesto una capacidad económica que sea susceptible de imposición; todo ello sin admitir prueba en contrario. Ello implica, lógicamente, que se someta a tributación no sólo aquellos supuestos en los que no se ha producido un incremento de valor, sino incluso las minusvalías puestas de manifiesto con la transmisión y, por lo tanto, se está gravando una riqueza inexistente, siendo ello contrario al principio de capacidad económica reconocido en el texto constitucional.

Todo ello ha llevado al Tribunal Constitucional a declarar inconstitucional los preceptos analizados (en concreto, los artículos 4.1, 4.2.a y 7.4), pero sólo en la medida en que no han previsto la posibilidad de excluir del impuesto aquellas situaciones que son inexpresivas de capacidad económica por no haber tenido lugar ningún incremento de valor.

VII. CONCLUSIONES

Tras analizar el marco constitucional en el que se insertan los impuestos en el sistema español, estudiar la configuración del IIVTNU y el peso que el mismo tiene en los ingresos de los ayuntamientos, así como examinada la reciente sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 en relación al mismo, trataré de dar una respuesta fundamentada a las preguntas formuladas en la introducción y que, a su vez, eran los objetivos a cumplir mediante la investigación.

Como se ha ido haciendo referencia a lo largo del trabajo, la base imponible del citado impuesto la constituye el incremento de valor que los terrenos de naturaleza urbana experimenten, puesto de manifiesto con la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre tales terrenos. A pesar de ello, el IIVTNU se aplica aunque el transmitente o constituyente haya experimentado pérdidas reales. No parece coherente que, siendo un impuesto cuya base imponible está constituida por un incremento de valor, el mismo sea aplicable indistintamente tanto a las personas que lo experimentan como a las que no, pues estas últimas, de no ser por la actual configuración del impuesto, no habrían realizado el hecho imponible, presupuesto para la aplicación del mismo. Es decir, es el método objetivo de cuantificación de la base imponible escogido por el legislador, lo que permite hallar el incremento de valor necesario para la realización del hecho imponible, tanto en los casos de transmisiones con beneficios como con pérdidas. Sin embargo, como se ha hecho referencia a lo largo del trabajo, la actual configuración del impuesto colisiona con el principio de capacidad económica establecido en la Constitución Española.

El principio de capacidad económica, como se ha venido diciendo, impide gravar situaciones o actos en los que no se manifieste dicha capacidad. Y ello es justamente lo que ocurre con el impuesto en el momento de gravar las situaciones en las que el transmitente o constituyente experimenta una minusvalía. Carece de sentido pensar que la transmisión de un terreno de naturaleza urbana o un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el mismo o la constitución de este último que genera pérdidas es una manifestación real o potencial de capacidad económica.

Por ello, considero que sería conveniente, si se quiere mantener el impuesto, cambiar su configuración. En primer lugar, y para no someter a gravamen situaciones inexpresivas de capacidad económica, debería establecerse una manera de conocer si el transmitente o constituyente experimenta una pérdida o plusvalía. Bajo mi punto de vista debería calcularse el incremento de valor mediante la diferencia entre el precio de adquisición y el de venta, siempre que este último fuera coherente con el valor de mercado del terreno. En caso

contrario, y para evitar posibles intentos de fraude, considero que debería tomarse en consideración el valor de mercado del terreno en el momento de la transmisión o constitución. En el caso de minusvalía, se trataría de un supuesto de no sujeción y, por lo tanto, no se entraría a cuantificar la obligación tributaria. En cambio, en supuestos de plusvalía, debe cuantificarse el hecho imponible. Creo que podría hacerse de dos maneras.

La primera sería seguir un sistema como el actual en el que se parte del valor catastral para, posteriormente, aplicar el porcentaje de incremento correspondiente y multiplicar el valor resultante por el tipo impositivo. Es importante tener en cuenta que, habiendo hecho previamente la distinción entre las situaciones en que el transmitente experimenta una plusvalía de las que no, el impuesto pasa a ser coherente con el principio constitucional de capacidad económica. Sin embargo, aunque se supla la carencia actual del Impuesto y, por ello, sea coherente con el principio de capacidad económica, considero que puede tener un inconveniente: qué pasa cuando el incremento de valor es inferior al que se determina mediante la citada forma de cálculo. Por ello, creo que debería tratarse de una presunción *iuris tantum*, de manera que se admitiera que el transmitente o constituyente aportara prueba en contrario que fundamentara el menor incremento de valor. A su vez, esta opción implicaría no gravar los incrementos superiores a los obtenidos por la fórmula de cálculo

La segunda manera de cuantificar la base imponible podría ser aplicar directamente el tipo impositivo al incremento de valor obtenido mediante la diferencia entre el precio de venta o, en determinados casos, el de mercado y el precio de adquisición.

Bajo mi punto de vista, la opción más coherente es la segunda, pues de este modo se trataría el incremento del mismo modo que otros impuestos de nuestro sistema, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades y, de esta manera, el sujeto pasivo tributaría por el incremento real que hubiera obtenido.

El hecho de que sea un impuesto recientemente cuestionado y que, como se ha dicho, el Tribunal Constitucional haya declarado inconstitucionales una serie de preceptos de la Norma Foral 16/1989 relativa al Territorio Histórico de Guipúzcoa, de la Norma Foral 46/1989 en relación con el Territorio Histórico de Álava y del Real Decreto Legislativo 2/2004, que es de aplicación a todo el territorio nacional, en la medida en que no han previsto la posibilidad de excluir del impuesto las situaciones que son inexpresivas de capacidad económica, plantea la siguiente pregunta: ¿cuál es el futuro del impuesto?

Actualmente, el impuesto está configurado como un impuesto autónomo e independiente, de manera que son de aplicación los mecanismos previstos en el sistema tributario para evitar la doble imposición con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades, según el transmitente fuera una persona física o jurídica,

respectivamente. Una vez el impuesto deje de ser contrario al principio de capacidad económica del texto constitucional, podría seguir siendo un impuesto más del sistema tributario español.

Otra posible solución, y creo que más coherente con la finalidad real del impuesto, es que se dejara de aplicar como un impuesto independiente y se configurara como un recargo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, si la transmisión o constitución fuera onerosa, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de ser gratuita. La estructura actual del impuesto parece tener como único objetivo el dotar a los ayuntamientos de una nueva fuente de ingresos, disfrazándose, sin embargo, bajo el propósito de recuperar las plusvalías que la acción urbanística genera a los particulares y que está regulado en el artículo 47 de la Constitución Española.

Sin embargo, considero que la solución más coherente es que el IIVTNU, como en la anterior solución, dejara de aplicarse de manera autónoma y, en este caso, se integrara el incremento de valor en las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades, en función de si el sujeto pasivo fuese una persona física o jurídica. Ello, a diferencia de lo que ocurriría si se mantuviera el impuesto como uno autónomo e independiente, permite dar un mismo trato a las minusvalías. Si se mantuviera el impuesto, y partiendo de que la nueva configuración fuera acorde al principio de capacidad económica y sólo tributaran los supuestos de plusvalía, en los casos en los que no se obtuviera la misma, no nacería la obligación tributaria por no haberse realizado el hecho imponible. Sin embargo, considero ello no es consistente con otros impuestos del sistema tributario español como, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades, pues en estos dos últimos, si el transmitente experimenta pérdidas, las mismas se insertan en la base imponible con signo negativo, por lo que no sólo el transmitente no debe hacer frente a esa deuda tributaria sino que ve reducida su base imponible. En cambio, en el caso de mantener el IIVTNU, como se ha dicho, es diferente, puesto que las pérdidas simplemente se traducirían en la no realización del hecho imponible y, en consecuencia, en no deber pagar la deuda tributaria.

Por ello, considero que la mejor opción sería integrar el beneficio o la minusvalía en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el de Sociedades, en función de si el transmitente fuera una persona física o jurídica, para así armonizar el sistema tributario español y que las situaciones gravadas por los impuestos integrantes recibieran un trato homogéneo.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

1. Libros de texto y revistas

ACÍN FERRER, Ángela et al; *Tributos Locales*, núm. 129, 2017

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando; *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María; *La doble imposición interna*. Ed. Lex Nova, 1999

MASBERNAT MUÑOZ, Patricio; *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*. *Revista Ius et Praxis*, volumen 16 núm. 1, 2010

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Ed. Institutos de Estudios Fiscales, 2005

RORÍGUEZ GARCÍA, Enrique B.; PONS GONZÁLEZ, Manuel y ESTEBAN RODRÍGUEZ, Ángel; *Impuesto Municipal de Plusvalía*. Ed. Hesperia, 1981

ROMERO GARCÍA, Felipe; *El valor sistema tributario; acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005

SOLER BELDA, Ramón; *La progresividad en las reformas tributarias*. Ed. Dykinson, 2015

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; *Comentarios a la Constitución Española*. Tomo X –artículos 128 a 142 de la Constitución Española de 1978, 2006

2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 84/1982, de 23 de diciembre

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 170/1989, de 19 de octubre

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 194/2000 de 19 de julio

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/2017 de 16 de febrero

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo

Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017

3. Publicaciones

La defensa de la competencia en España y en Europa. Colección de Estudios e Informes núm. 2, 1995

4. Normativa

Constitución Española

Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa

Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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

Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Urbanismo

Real Decreto Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia

Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia

5. Noticias

Hacienda y la FEMP pactarán cómo devolver la plusvalía cobrada de más. Cinco Días, 17 de mayo de 2017

6. Propuesta de la Federación Española de Municipios y Provincias

Propuesta de la FEMP al Impuesto sobre Plusvalías, Federación Española de Municipios y Provincias

IX. ANEJOS

La Federación Española de Municipios y Provincias, una asociación que aglutina a la gran mayoría de municipios españoles, tras las decisiones del Tribunal Constitucional en relación al IIVTNU se ha reunido y ha elaborado y enviado oficialmente al Ministerio de Hacienda y Función Pública una propuesta en relación al citado impuesto. En la misma, se plantea cómo podría quedar configurado el impuesto. La propuesta es la siguiente:

La Junta de Gobierno de la FEMP reunida el 30 de mayo de 2017 acuerda trasladar al Gobierno de España el siguiente ACUERDO:

1. Instar al Gobierno de España a que promueva, a la mayor brevedad posible, una iniciativa legislativa de reforma del Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos, en aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional contra la norma estatal.

2. De acuerdo con la solicitud trasladada por el Gobierno sobre el posicionamiento de la FEMP acerca de la referida reforma, esta Junta de Gobierno PROPONE las siguientes alternativas:

2.1. Adaptación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana a la Sentencia del TC.

La propuesta consistiría en adecuar el tributo a la evolución real del mercado inmobiliario.

Para ello la “Base Imponible” debería adaptarse incorporando para su determinación los coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año, manteniendo la referencia al Valor Catastral. Estos índices deberían ser determinados por una “fuente oficial” y actualizarse año a año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además se trataría de ofrecer a los contribuyentes las garantías y mecanismos necesarios que les permitan acreditar, en su caso, que no ha existido un incremento de valor en el periodo a considerar para el cálculo de la base imponible. La acreditación definitiva del incremento real del valor del terreno se podrá efectuar mediante el procedimiento establecido en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o mediante cualquier otro que ofrezca las mayores garantías jurídicas para las partes.

Finalmente y en aplicación del principio constitucional de la responsabilidad de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se propone que no queden exentas del pago del impuesto las plusvalías inferiores al año.

2.2. Impuesto Municipal sobre las Plusvalías inmobiliarias

Otra opción, que busca reducir al máximo la litigiosidad del impuesto, dándole la mayor relevancia a la capacidad económica del contribuyente, es plantear una reforma integral del impuesto sustituyendo la actual base objetiva por una nueva base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo.

Esta base tendría en cuenta el incremento real de valor (tal y como sucede en la imposición de carácter personal) por la diferencia entre el “valor de transmisión” menos el “valor de adquisición”, extendiendo dicho incremento tanto al valor de la construcción (y no sólo al suelo) así como a los inmuebles rústicos (y no solo a los urbanos).

Además se gravaría igualmente la plusvalía que se generase dentro del año.

Finalmente, para evitar la doble imposición la cuota del impuesto sería deducible en los impuestos estatales.

3. Compensar a los Ayuntamientos que a la fecha de publicación de la Sentencia tengan aprobado el impuesto, por la pérdida de recaudación derivada de la aplicación de la Sentencia.
4. Solicitar al Ministerio de Hacienda y Función Pública que publique una nota aclaratoria sobre el procedimiento de actuación que debe seguirse por los Ayuntamientos hasta que se apruebe la reforma del impuesto.
5. Solicitar la creación de un grupo de trabajo conjunto Gobierno de España y Federación Española de Municipios y Provincias para concretar tanto los términos de la reforma del impuesto como la compensación de la pérdida de recaudación.