

L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALES A URBANA: LES CONTROVÈRSIES SOBRE LA SEVA LEGALITAT”

TREBALL FINAL DE GRAU

Carla Pineda Fita

NIUB: **16316403**

Grau en Gestió i Administració Pública

Tutor del Treball: Francisco José Cañal García

Departament de Dret Financer i Tributari

Curs 2015/2016 - Segon semestre

SUMARI

INTRODUCCIÓ	2
1. EL SISTEMA TRIBUTARI LOCAL	4
2. L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA	7
2.1. NATURALESA JURÍDICA I CONFIGURACIÓ	7
2.2. LA JUSTIFICACIÓ DE L'IMPOST	9
3. EL FET IMPOSABLE DE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA	12
3.1. L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA	12
3.2. LA DOBLE IMPOSICIÓ	18
3.2.1. <i>L'IIVTNU i l'Impost sobre la Renta de Persones Físiques</i>	21
3.2.2. <i>L'IIVTNU i l'Impost sobre Societats</i>	23
3.2.3. <i>Efectes de la doble imposició en el nostre ordenament jurídic</i>	24
4. EL CÀLCUL OBJECTIU DE LA BASE IMPOSABLE	27
4.1. EL SISTEMA DE CÀLCUL	29
4.2. EL VALOR CADASTRAL	31
5. LA CRISIS ECONÒMICA I EL DECREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA	35
6. LA REACCIÓ DELS PODERS PÚBLICS DAVANT L'EXECUCIÓ HIPOTECÀRIA I LA DACIÓ EN PAGAMENT	37
CONCLUSIONS	39
BIBLIOGRAFIA	43

INTRODUCCIÓ

Una de les àrees temàtiques estudiades al llarg dels quatre anys de carrera ha estat el sistema tributari espanyol i, especialment, la tributació local, fet que ens ha permès tenir una àmplia visió dels aspectes més importants del mateix. És per això i per l'interès que em desprèn aquesta branca del dret que m'he proposat realitzar un treball d'aquestes característiques. En aquest sentit, i donat que es tracte d'una matèria molt extensa, he aprofitat els recens ressorgiments d'opinions per part de la doctrina i tribunals envers la possible inconstitucionalitat de l'impost local sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana (en endavant IIVTNU).

Tot i que es tracte d'un impost que des de la seva implementació ha generat crítiques per una part de la doctrina, la profunda crisi econòmica que està travessant el nostre país des del 2008 a reforçat i ampliat les veus que s'oposen a la seva exigència. Tant és el ressò que s'ha plantejat una qüestió d'inconstitucionalitat davant el Tribunal Constitucional i, actualment, ens trobem a l'espera que aquest dictamini quin és el camí que ha d'agafar l'IIVTNU.

Naturalment que l'elecció d'un tribut com a eix principal pot admetre diversos enfocaments. És per això que dins d'aquesta pluralitat el present treball té per objectiu permetre reflexionar sobre els debats oberts que actualment envolten l'impost municipal a fi i efecte d'arribar a una conclusió fundada sobre tots i cadascun dels punts negres que s'identifiquen. Aquesta aproximació ens ha de permetre realitzar un pronunciament congruent sobre la seva d'adequació- o no – als principis que proclama la Constitució.

La hipòtesi de partida que regirà el treball és que l'IIVTNU no es tracte d'un impost que vagi en contra dels principis que proclama la Constitució Espanyola¹. No obstant això, l'actual crisi econòmica ha posat de manifest que el càlcul de la base imposable mitjançant un mètode objectiu ha quedat

¹ Constitució Espanyola. Publicada al BOE, de 29 de desembre de 1978. Núm. 311.

desbancat, de tal manera que el mencionat sistema arcaic es confon amb qui postulen la inconstitucionalitat del mateix.

De manera introductòria, el primer apartat es dedicarà a fer una breu presentació del sistema tributari local espanyol per tal de contextualitzar el mencionat impost dins el nostre ordenament. Posteriorment, es procedirà a descriure la naturalesa jurídica i la configuració de l'IIVTNU així com la justificació legal que ha anat acompanyant la seva exigència. En els següents apartats s'exposarà, per una banda, els debats que giren entorn del fet imposable de l'impost; i, per altre, els que susciten de la configuració del mètode objectiu pel càlcul de la base imposable. Finalment, els dos últims apartats es dedicaran, primerament, a presentar els efectes que ha originat la crisi econòmica en el nostre impost i, especialment, en el valor dels habitatges; i, seguidament, es farà esment d'una sonada injustícia tributària que va aparèixer amb l'esclat de la crisi i que, actualment, ja ha estat solucionada.

Les qüestions plantejades seran abordades mitjançant un treball de recerca de tipus bibliogràfic o de documentació, basat amb aportacions doctrinals i jurisprudencials mitjançant la combinació de la metodologia de recerca aplicada i analítica. La recerca aplicada s'utilitzarà per presentar els elements conceptuals de l'impost, les controvèrsies que origina la seva actual configuració i per fer denotar les diferents posicions doctrinals i jurisprudencials. La recerca analítica servirà per realitzar una interpretació personal dels aspectes controvertits de l'IIVTNU amb la finalitat de provar o desmentir la constitucionalitat del mateix.

1. EL SISTEMA TRIBUTARI LOCAL

Abans de procedir a l'anàlisi de l'IIVTNU – conegut popularment com a plusvàlua municipal² -, resulta interessant realitzar una aproximació al sistema tributari local, d'una banda per fer denotar la raó de ser dels recursos econòmics que disposen les entitats locals per a l'exercici de les seves competències i, per l'altre, per delimitar la seva configuració.

És sabut que la Constitució Espanyola de 1978 (en endavant CE), caracteritzada per ser la norma suprema de l'Estat d'acord amb el seu art. 9.1, proclama un sistema de valors essencials que han d'informar tot l'ordenament jurídic³, de tal manera que primerament cal procedir a comentar el marc constitucional en el qual s'engloba la legalitat dels recursos financers de les Hisendes Locals, entre els quals observem l'IIVTNU.

En aquest sentit, la CE en els seus articles 137 i 142, recull els principis bàsics sobre els quals es desplega el sistema de finançament de les hisendes locals, el principi d'autonomia local i el principi de suficiència financera, respectivament.

El primer d'ells té la finalitat de garantir que les entitats locals disposin d'un nucli essencial de competències pròpies sense que aquestes puguin ser suprimides pel legislador, si bé l'art. 137 de la CE estableix que les entitats locals «(...)gaudeixen d'autonomia per a la gestió dels interessos respectius(...)», l'art. 140 de la CE garanteix explícitament l'autonomia municipal. Aquest nucli essencial de competències que garanteix el principi d'autonomia equival a la imatge comunament acceptada de la institució per la consciència social en un temps i lloc determinat, fet que ens enuncia el criteri que haurà de tenir en compte el legislador a l'hora de determinar quines són les competències pròpies dels municipis⁴.

² L'IIVTNU és fruit d'una llarga trajectòria històrica que té com a punt de partida l'any 1917 quan és va implementar l'*Arbitrio Municipal* o de Plusvàlua, nom familiar amb el que s'ha vingut coneixent al llarg del temps l'impost que ens ocupa.

³ SNT del Tribunal Constitucional 9/1981, de 31 de març del 1981.

⁴ SNT del Tribunal Constitucional 32/1981, del 28 de juliol de 1981.

Ara bé, aquestes competències que les entitats locals tenen assumides com a pròpies no podrien dur-se a terme si no es tinguessin els recursos econòmics suficients per finançar-les. És aquí on situem el principi de suficiència financera, el qual implica la necessitat que les entitats locals comptin de fons suficients pel compliment de les funcions que se'ls hi hagi atribuït legalment (art. 142 de la CE) i, per tant, per garantir i fer possible el principi d'autonomia constitucionalment garantit.⁵ A aquesta previsió constitucional se li suma el reconeixement a escala europea del principi de suficiència financera, concretament a l'art. 9 de la Carta Europea de l'Autonomia Local⁶, el qual estableix, a més, que els recursos hauran de ser proporcionals a les competències que exerceixen les entitats locals i que el règim financer, sobre el qual es despleguin els recursos esmentats, haurà de permetre que aquests – recursos- evolucionin amb consonància a l'evolució del cost real que comporta l'exercici de les competències que tenen atribuïdes.

Aquest principi va dirigit a l'Estat i, en certa mesura, a les Comunitats Autònomes, ja que ambdós nivells de govern hauran d'establir, a l'àmbit local i en desplegament de la seva competència legislativa, un sistema de recursos financers que faci possible l'exercici de les funcions que les entitats locals tenen encomanades. Concretament l'art. 133.1 de la CE ens indica que la potestat originària per establir tributs i per la determinació dels seus elements li correspon a l'Estat mitjançant una norma amb rang a llei, de tal manera que les Comunitats Autònomes i les Corporacions Locals també podran establir i exigir tributs sempre que aquest hagi estat prèviament configurat per una llei d'àmbit estatal.

Per tal de garantir aquesta suficiència financera i autonomia local, el Real Decret Legislatiu 2/2004 de 5 de març pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals⁷ (en endavant TRLRHL) que modifica la

⁵ SNT del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de desembre de 1999.

⁶ Carta Europea d'Autonomia Local. Publicada al BOE, de 15 d'octubre de 1985. Núm. 47.

⁷ Real Decret Legislatiu 2/2004 de 5 de març pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals. Publicat al BOE el 9 de març de 2004. Núm. 59.

Llei Reguladora de les Hisendes Locals (LRHL) estableix un seguit de formes de finançament entre les quals les taxes, contribucions especials, els impostos i els recàrrecs sobre els impostos de les Comunitats Autònomes i altres entitats locals configuren el sistema tributari local⁸. És precisament aquesta llei la que enumera i regula els diferents impostos municipals, classificant-los, en el seu art. 59, en funció de si la seva exigència és obligatòria o potestativa. Pel que aquí ens interessa l'IIVTNU es troba dins els impostos que requereixen la voluntat de l'ens local perquè puguin ser una font d'ingressos municipals.

Retornant amb la línia constitucional, és necessari comentar que l'art. 31.1 enumera un seguit de principis que marcaran les condicions que hauran de regir en el compliment dels deures tributaris i que, alhora, hauran d'inspirar la configuració de tot el sistema tributari⁹. Sense procedir a efectuar un anàlisi exhaustiu, aquests principis se'n desprenen del tenor literal del mencionat article, el qual estableix que "tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori".

Amb tot, l'IIVTNU ve regulat pel TRLRHL i s'emmarca dins els impostos d'exacció potestativa que configuren el sistema tributari local avalat constitucionalment pels principis d'autonomia local i suficiència financera, el qual haurà de respectar, en la seva configuració, els principis proclamats a l'art. 31.1 de la CE.

⁸ Antonio CEPA I DUEÑAS, Carlos TEJEDOR I RUIZ , *El sistema tributario local*, p. 15. J.M Bosch Editor.

⁹ Constitución Española [en línia]. Madrid: Congreso de los Diputados. Disponible a: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2>. [Consulta: 12 abril 2016].

2. L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA

2.1. Naturalesa jurídica i configuració

Com anteriorment comentava, la regulació de l'IIVTNU ve donada pels articles 104 al 110 del TRLRHL tot i que la seva configuració actual procedeix de la modificada LRHL. Aquesta darrera llei va introduir nombrosos canvis al mencionat tribut d'entre els quals, al marge de la seva denominació –si bé anteriorment se'n denominava plusvàlua municipal o *arbitrio* sobre l'increment del Valor dels Terrenys-, destaca la nova metodologia objectiva per calcular la base imposable, això és atenent el valor cadastral¹⁰.

De les previsions legals se'n desprèn que l'IIVTNU és un tribut directe, real i objectiu, de titularitat municipal, d'exacció facultativa i de tipus instantani.

El caràcter d'impost directe es justifica perquè grava directament la manifestació de la capacitat econòmica del subjecte passiu que equival a la renda obtinguda com a conseqüència de la transmissió de terrenys de naturalesa urbana o la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi respecte al mateix. No obstant, del caràcter real se'n desprèn que l'impost no té en compte la totalitat de la renda com a índex de capacitat econòmica del subjecte passiu sinó que tant sol la part que està constituïda pels beneficis obtinguts amb les mencionades transmissions, efectuant-ho sempre de manera objectiva, és a dir, sense tenir en consideració les circumstàncies particulars de la persona que realitza el fet imposable¹¹. Cal tenir en compte que encara que l'increment del valor de l'immoble s'hagi produït de manera gradual en el temps, l'impost en qüestió presenta el caràcter d'instantani, ja que el fet imposable neix en el moment que es realitza la transmissió de bé.

El fet que per al càlcul de la base imposable s'utilitzin els valors cadastrals determinats per l'Administració de l'Estat no ha de ser un element de confusió

¹⁰ Pablo CHICO DE LA CÁMARA; Javier GALÁN RUIZ; Carmen BANACLOCHE PALAO, *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, pàg. 395, Lex Nova-Thomson Reuters.

¹¹ *Ibidem*.

en la determinació de la titularitat de l'impost, si bé la gestió de l'IIVTNU li correspon exclusivament a l'ajuntament que el vingui exigint. D'aquesta manera, al no tractar-se d'un impost d'exacció obligatòria, l'exigència en el terme municipal del qual es tracti quedarà vinculada a la voluntat de la corporació local respectiva, la qual en cas de voler fer ús de la figura tributària presentada haurà d'aprovar l'acord d'imposició i tramitar la corresponent Ordenança Fiscal que establirà la seva regulació.

Arribats a aquest punt resulta interessant mencionar que el fet imposable del mencionat impost estarà constituït per l'increment del valor o la plusvàlua¹² que experimenten els terrenys de naturalesa urbana que es posi de manifest com a conseqüència de la transmissió de la propietat dels mateixos per qualsevol títol o per la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi limitatiu del seu domini. Un cop s'ha realitzat el fet imposable es procedeix a calcular la base imposable que haurà de reflectir la plusvàlua produïda amb la transmissió. A aquesta base imposable se li aplicarà el tipus de gravamen – que no podrà excedir el 30%- i la quantia resultant representarà la quota íntegra la qual haurà de reflectir el percentatge d'increment que s'haurà de retornar a la societat. En el cas d'existir bonificacions aplicables al cas concret, aquestes s'aplicaran a la quota íntegra i el resultat reflectirà la quota líquida.



¹² A efectes del treball, utilitzarem indistintament plusvàlua o increment per referir-nos als guanys que resultin de la transmissió del terreny, entenent aquests com el saldo positiu que resulta de la diferència entre el valor que el sòl tenia quan es va adquirir i el valor que té en el moment de la transmissió actual.

2.2. La justificació de l'impost

En els seus principis, l'IIVTNU va aparèixer amb la finalitat de donar una solució a la necessitat de finançament de les Hisendes Locals que va venir propiciada per la pèrdua d'ingressos que les entitats locals estaven experimentant com a conseqüència de la progressiva suspensió dels impostos municipals de consum. Aleshores, tot i que la CE estava a anys llum de ser aprovada, la justificació que va adoptar el poder públic per la seva implementació tenia el mateix refons que ha adoptat la justificació actual, en el sentit que tenia per objecte compensar als Ajuntaments per les despeses que efectuaven en execució d'obres, instal·lacions i prestació de serveis i que originaven una plusvàlua a la col·lectivitat de veïns¹³.

Actualment, el principal fonament sobre el qual es sustenta l'exigència d'un impost de les característiques de l'IIVTNU ve marcat per raons de justícia i d'equitat, ja que els ciutadans han de compartir els guanys obtinguts en els seus béns immobles com a conseqüència de les actuacions urbanístiques i la prestació de serveis que el poder públic ha finançat en el terme municipal on hi radica l'immoble, si bé, en termes generals, aquestes actuacions provoquen una ràpida pujada del preu del sòl i un enriquiment particular que ha de ser compartit amb el municipi. Més concretament, les paraules anteriorment comentades tenen el seu recolzament constitucional en l'art. 47, que del seu tenor literal se'n desprèn que "[...]La comunitat participarà en les plusvàlues que generi l'acció urbanística dels ens públics".

Per altra banda, el fet que la disposició constitucional que dona cobertura a l'impost objecte d'anàlisi estableixi que els ciutadans hauran de participar en les plusvàlues que generin les actuacions urbanístiques dels ens públics ens indica una limitació del mateix. Així doncs, se'n dedueix que les actuacions que hagin realitzat els particulars mitjançant els seus propis recursos obtinguts amb el seu propi treball i que hagin suposat un augment de valor dels mencionats terrenys no hauran d'estar subjectes a tributació, ans al contrari, seria inconstitucional,

¹³ Francisco, POVEDA BLANCO, *Manual de Fiscalidad Local*, pàg.790, Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, cop.2005.

ja que la norma suprema es refereix literalment a “les actuacions urbanístiques dels ens públics”. D’aquesta manera, resulten aclaridores nombroses sentències del Tribunal Superior les quals estableixen que els propietaris han de participar en la plusvàlua o l’accés del valor original dels sòls que tingui com a artífex les obres, serveis públics o qualsevol altre causa que sigui aliena a l’acció que pugui dur a terme el particular¹⁴.

En qualsevol cas, no està de més comentar que els arguments que la doctrina contrària a aquest impost ve donant quan estableix que en determinats casos els increments del valor dels terrenys provenen única i exclusivament de les actuacions particulars queden sense sentit, ja que el fet d’haver costejat totes les obres o serveis d’urbanització no és incompatible ni contradictori al fet que aquestes concorrin amb accions urbanístiques de l’administració, tals com la requalificació del sòl¹⁵. Precisament amb la finalitat d’evitar aquest debat, el legislador va regular com a supòsit de no subjecció d’aquest impost els increments del valor dels terrenys de naturalesa rústica, si bé es considera que a diferència dels terrenys de naturalesa urbana on la influència de la l’Administració és palpable, en els terrenys rústics aquesta influència és baixa i, en ocasions, nul·la¹⁶.

A banda del fonament jurídic de l’impost que s’acaba d’exposar com a principal, molts autors entenen que l’argument pioner que motiva l’exigència de l’IIVTNU el trobem en el fet que aquest està sotmès a gravar un índex de capacitat econòmica del contribuent que es fa palès quan s’observa l’increment, amb la qual cosa, deixant de banda la contribució en motiu de les actuacions administratives, si es demostra que el ciutadà ha vist augmentada la seva

¹⁴ Així s’observa, per exemple, en la SNT del Tribunal Superior de Justícia de València, de 4 de juliol de 1998.

¹⁵ SNT de la Sala de lo Contenciós Administratiu del Tribunal Superior de Justícia, de 12 de febrer del 2002.

¹⁶ Fernando DE VICENTE DE LA CASA, *La concurrència y articulaci3n de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal espa1ol*, pàg. 353-354, Lex Nova-Thomson Reuters.

capacitat econòmica constituiria un altre aspecte que justificaria la seva raó de ser¹⁷.

Tot i això, part de la doctrina discrepa amb l'argument que s'acaba d'exposar ja que consideren que no es pot justificar l'exigència d'aquest impost sota l'abric de la manifestació d'una capacitat econòmica. En aquest sentit, per una banda, claudiquen que l'impost no grava el verdader increment del valor que experimenten els terrenys de naturalesa urbana, sinó que el valor que queda sotmès a tributació és un valor administratiu que, en determinats casos, és fictici i no real, i conseqüentment no es demostra una verdadera capacitat econòmica del contribuent¹⁸. Per altra banda, denuncien el fet que la vigent legislació configura l'impost de tal manera que el signe de la variació patrimonial del valor del terreny que s'obté amb el càlcul de la base imposable sempre és positiva, excloent la possibilitat que amb la transmissió del terreny s'hagi pogut produir una pèrdua i gravant una manifestació de riquesa inexistente. A més, al·leguen que la capacitat econòmica que demostra el contribuent mitjançant les plusvàlues que obtenen amb la transmissió del terreny també és objecte de gravamen en l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques (IRPF) i en l'Impost sobre Societat (IS), fet que posa de manifest una doble imposició¹⁹.

¹⁷ Dialnet: *Adecuación el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana*. [en línia]. Dr. Francisco ÁLVAREZ ARROLLO. Disponible a: << <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=853487> >>. [Consultat el 20/03/16]

¹⁸ Francisco POVEDA BLANCO, *Manual de Fiscalidad Local*, pàg.794, Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, cop.2005.

¹⁹ *Ibidem.*, pàg.793-794.

3. EL FET IMPOSABLE DE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA

3.1. L'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana

Resulta palpable que l'art. 104.1 del TRLHL, quan regula el fet imposable de l'impost, estableix com a supòsit indispensable a fi que aquest es produeixi que hi hagi un increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana que s'hagi materialitzat mitjançant la transmissió del mateix o bé la constitució o transmissió de drets reals sobre aquest. Són tres, doncs, els elements bàsics que han de concorre per l'efectiva meritació de l'impost.

Ara bé, mentre que en el relatiu a la qualificació dels terrenys de naturalesa urbana així com les transmissions dels mateixos els possibles elements de confusió ja han estat aclarits, el debat gira entorn a la determinació efectiva de l'increment que aquests puguin experimentar. De primeres, no sembla que pugui haver-hi cap factor objecte de controvèrsies, ja que tal i com se'n deriva del tenor literal de l'article tan sols seria necessari que hi hagués un increment del valor dels mencionats terrenys que, en termes econòmics, es donaria en aquells casos que el valor de la transmissió del terreny és superior al valor que tenia en adquirir-lo, entenent que durant el temps que se n'ha estat titular el terreny ha experimentat un creixement del valor i per tant, en transmetre'l, és manifestaria la capacitat econòmica del contribuent. De fet, el sistema pel càlcul de la base imposable que procedia abans de la regulació efectuada per la LRHL seguia aquesta fórmula diferencial entre ambdós valors quantificats mitjançant unes ponències anomenades índex de valors. El resultat d'aquesta diferència marcava l'import de l'increment supòsit per supòsit²⁰.

Tot i aquesta apreciació, l'actual regulació parteix de la consideració teòrica que amb el transcurs del temps el sòl augmenta de valor, fet que a la pràctica ha suposat la tributació de tots els supòsits de transmissió dels terrenys de naturalesa urbana. Partint d'aquesta premissa, el TRLRHL no ha regulat cap

²⁰ Pablo CHICO DE LA CÁMARA; Javier GALÁN RUIZ; Carmen BANACLOCHE PALAO, *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, pàg. 412, Lex Nova-Thomson Reuters.

mecanisme que permeti determinar si s'ha produït un increment que manifesti la realització del fet imposable. I això és així perquè del fet imposable, que tan sols preveu que hi hagi un increment, passem directament a calcular la base imposable que no entrar a valorar si realment amb la transmissió del terreny s'ha experimentat un increment que motivaria l'exigència de l'impost.

Més concretament, l'actual sistema s'articula mitjançant l'aplicació d'un percentatge sobre el valor cadastral que té assignat el terreny en el moment de la meritació que varia en funció del temps transcorregut des de l'efectiva adquisició fins al moment actual, en una escala gradual de com a mínim un any i com a màxim vint, sense exercir una funció diferencial. Un cop conegut el valor del terreny urbà en el moment de la meritació se li haurà d'aplicar el percentatge que correspongui en funció dels anys transcorreguts des de l'adquisició del terreny fins a l'actualitat i que serà establert per a cada municipi en la corresponent Ordenança Fiscal, respectant els tipus màxims establerts a l'art. 107.4 del TRLRHL.

Òbviament, si aquesta fórmula no compara valors sinó que tan sols té en compte l'actual, més que exercir la funció de determinar un possible increment estén un únic supòsit per a tots els casos; tota transmissió manifesta un increment que, en determinats casos pot ser real i en altres fictici. De tal manera que ja de primícia podríem afirmar que a l'actual regulació li manquen mecanismes que permetin corroborar si aquesta plusvàlua s'ha manifestat i, per tant, confirmar que el fet imposable s'ha produït.

És més, l'actual crisi econòmica que ha afectat primordialment el sector immobiliari ha portat acorralada una depressió en els preus dels mateixos, amb la qual cosa s'han observat supòsits en els quals tot i el decrement dels valors dels sòls s'ha hagut de tributar per aquest impost que, paradoxalment, la seva raó de ser és gravar els increments pel fet que són una manifestació de capacitat contributiva dels subjectes passius²¹.

²¹ Així s'observa en la qüestió d'inconstitucionalitat núm. 245/2014 del Jutjat Contenciós-Administratiu núm. 3 de Donostia- San Sebastián de 5 de febrer de 2015.

Deixant de banda els efectes controvertits que la crisi econòmica ha provocat sobre la figura tributària esmentada i la manera que la legislació configura el càlcul de la base imposable, que ens n'ocuparem més endavant, el que sembla confirmar-se és que fer tributar per una minusvàlua suposa atemptar contra el principi de capacitat econòmica proclamat constitucionalment i, indirectament, contra la resta de principis que juntament amb aquest configuren el principi de justícia tributària. En aquest sentit, hem de recordar els principis generals que hauran d'inspirar la configuració del sistema tributari espanyol constitueixen aspectes parcials del principi de justícia tributària, de tal manera que resulta important entendre que en l'anàlisi particular de cadascun d'ells s'haurà de tenir present la seva interacció amb els restants²². És per això que, per tal de donar-li sentit al principi de capacitat econòmica, hem d'analitzar-lo conjuntament amb els restants.

Per entendre el paper que juga el principi de capacitat econòmica en el sí del principi de justícia tributària cal fer denotar que aquest compren una doble vessant que és essencial diferenciar. Així doncs per una banda el principi de capacitat econòmica es refereix a la capacitat objectiva i real de disposició tant de riquesa com de renda real o potencial, sense que en cap cas es pugui tributar per una manifestació de riquesa inexistente o fictícia. I, per altra banda, el mencionat principi es refereix a la capacitat contributiva del ciutadà en tant que representa la valoració concreta de la riquesa que pugui fer el legislador per determinar si aquesta és susceptible de tributació. És per això que aquesta segona projecció contributiva del principi de capacitat econòmica va dirigida al legislador el qual, a més de determinar quines manifestacions de riquesa són susceptibles d'imposició i, per tant, de constituir el fet imposable, haurà de configurar els elements de quantificació de manera que plasmin una relació igualitària i progressiva entre la capacitat econòmica de cada subjecte i la seva corresponent obligació tributària, tot contribuint a la configuració d'un sistema tributari just.

²² José M. PÉREZ LARA, Antonio DAMAS SERRANO, Juan LÓPEZ MARTÍNEZ, Ernesto ESEVERRI MARTÍNEZ, *Manual práctico de derecho tributario*, Parte General, 2^o Edición, lección 3. Tirant lo Blanch. Disponible a CRAI UB, recursos en línea, Tirant Online.

L'últim principi que proclama la CE com a garantia d'un sistema tributari just, el principi de no confiscatorietat, presenta indubtables problemes a l'hora de determinar quina és la seva verdadera projecció, ja que són escassos els pronunciaments que el TC ha efectuat per delimitar-lo. En tot cas, el principi de no confiscatorietat s'ha d'entendre com una clarificació del principi de capacitat econòmica en tant a què es presumeixen confiscatoris tots els tributs que no és fonamenten en la capacitat econòmica del contribuent o bé que tot i fonamentar-se'n s'observa un comportament abusiu en la determinació de la contribució així com en aquells casos on els fets imposables de diferents impostos es configuren sobre una mateixa manifestació de riquesa.

En aquest sentit, l'IIVTNU té per objecte gravar l'increment del valor que han experimentat els terrenys posat de manifest mitjançant la seva transmissió que no és altra cosa que una renda real que manifesta la capacitat econòmica del beneficiari. Diferents són aquells casos on el contribuent està obligat a tributar per una renda fictícia, ja que de la transmissió dels terrenys no ha resultat cap plusvàlua, fet que posa de manifest una manca de manifestació de riquesa del ciutadà, si bé amb la transmissió dels terrenys urbans ha sofert pèrdues. És per això que la doctrina és unànime en considerar que la liquidació d'un impost per un increment que no s'ha produït és contrari a l'art. 31.1 pel fet que suposaria actuar de manera confiscatòria i no ajustada al Dret per no haver-se produït el fet imposable.

Ara bé, davant d'aquells successos on s'ha manifestat una clara minusvàlua en el valor dels terrenys, els tribunals han seguit dues corrents o han aportat dos solucions a tal problema reconegut amb ple consens²³. Uns han anat considerat que el càlcul de la plusvàlua legalment establert és d'obligat compliment i, per tant, en determinen la seva inconstitucionalitat i, d'altres, estableixen que la presumpció legal és *iuris tantum*²⁴, amb la qual cosa si és

²³ Pablo CHICO DE LA CÁMARA; Javier GALÁN RUIZ; Carmen BANACLOCHE PALAO, *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, pàg. 418. Lex Nova-Thomson Reuters.

²⁴ *iuris tantum*: locució llatina que a diferència de la *iuris et iure* designa que les presumpcions legals admeten prova en contra.

demostra aquesta minusvàlua, no es produeix el fet imposable, corroborant, així, l'adequació a la CE.

De manera més detallada, els primers consideren que la regulació que s'efectua pel càlcul de la base liquidable no admet prova en contra, ja que la LGT no dóna la possibilitat de recórrer a una base alternativa o substitutiva de la que resulta de l'establerta legalment i, per tant, en aquells casos on s'observa una minusvàlua l'administració està advocada a seguir aplicant el tribut per aquest concepte el qual origina una clara vulneració del principi de capacitat econòmica i, per tant, la inconstitucionalitat del mateix. En aquest sentit resulten aclaridores les paraules del Jutjat Contenciós-administratiu número 3 de Donostia de 5 de febrer de 2015 quan estableix que "*la base imposable determinada conforme a les regles establertes a l'art. 107 del TRLRHL no és una presumpció ni una regla probatòria*" de tal manera que davant de l'impossibilitat d'anul·lar la liquidació efectuada en un cas on s'observa una minusvàlua del valor pel fet que no s'admet prova en contra, l'únic mecanisme possible és elevar una qüestió d'inconstitucionalitat al Tribunal Constitucional (TC)²⁵.

Per altra banda, els segons resolen el problema esmentat sota l'abric del principi d'interpretació conforme a la Constitució, el qual determina la necessitat judicial de cercar aquelles interpretacions de les lleis que evitin una desconsonància amb la CE i, per tant, amb la intenció de reduir, en la mesura possible, la declaració d'inconstitucionalitat d'aquelles. Per tot això, aquesta segona línia considera que tan sols se'n deriva aquest impost quan hi ha un increment real del valor del sòl, establint així una presumpció *iuris tantum*, en el sentit que sempre correspon al contribuent provar que no hi ha hagut un increment²⁶. Així doncs, aquells supòsits que es demostrï una minusvàlua del valor no hi haurà fet imposable i, per tant, l'IIVTNU no està abocat a fer tributar per cap renda fictícia que, com ja hem vist, determinaria la inconstitucionalitat de l'impost. En aquest sentit, resulten aclaridores les sentències del TSJ de

²⁵SNT Jutjat del Contenciós- Administratiu núm. 3 de Donostia, de 5 de febrer del 2015, recurs núm. 46/1989. . [Traducció pròpia].

²⁶SNT Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, 9 de maig de 2012, recurs núm. 501/2011.

Catalunya on es reitera que *“l’absència objectiva d’increment del valor donarà lloc a la no subjecció de l’impost, simplement com a conseqüència de la no realització del fet imposable, doncs la contradicció legal no pot ni ha de resoldre’s a favor del mètode de càlcul i en detriment de la realitat econòmica”*²⁷.

Òbviament ambdues solucions són defensables i vàlides, encara que, personalment, em posiciono cap a la segona opció, si bé obviant la complexitat de l’assumpte, simplificant-ho ens trobem en que del mateix nom de l’impost i de l’art. 104.1 de la LRHL se’n desprèn com a requisit indispensable per a la meritació del mateix que hi hagi un increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana, amb la qual cosa s’exclou la possibilitat que es pugui tributar per una minusvàlua. El problema es suscita a l’hora de determinar aquest increment ja que la pràctica ha portat a tributar per tots aquells supòsits on hi ha hagut una transmissió dels terrenys de naturalesa urbana, sense entrar a valorar si realment hi ha hagut un increment. D’aquesta manera, el que succeeix actualment és que si hi ha una transmissió dels terrenys de les característiques esmentades, independentment de l’existència o no d’una plusvàlua, es presumeix complert el fet imposable i, conseqüentment, és procedeix a quantificar la base imposable mitjançant el mètode objectiu que sempre tindrà un valor positiu pel fet que només té en consideració el valor de la transmissió.

Donat que actualment s’està fent tributar per minusvàlues, resulta indispensable que el legislador clarifiqui les directrius a seguir per evitar tal situació, ja sigui mitjançant una regulació més detallada del fet imposable o bé mitjançant la modificació del càlcul de la base imposable que, com veurem, sembla la més factible. Tot l’anterior queda recolzat pel principi d’interpretació conforme i el principi de jerarquia normativa, que proclamen el deure general d’interpretar tot l’ordenament jurídic respectant els valors que proclama la norma suprema, fet que es tradueix, indubtablement, a la necessitat d’interpretar l’art. 104.1 del TRLHL que regula el fet imposable de l’IIVTNU

²⁷SNT Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, de 3 de desembre de 2015, recurs núm. 193/2014. [Traducció pròpia].

d'acord amb els principis tributaris que proclama la CE, d'entre el qual trobem el de capacitat econòmica que manifesta l'impossibilitat de tributar per una manifestació de riquesa inexistente o fictícia. Així doncs, resulta patent que d'una interpretació conjunta de la CE i del mencionat article de la LRHL se'n dedueix que no és possible obligar a contribuir per una plusvàlua inexistente, quedant, temporalment i a l'espera de solucions, en mans dels ciutadans aportar les proves que plasmin aquesta minusvàlua.

No obstant això, a l'espera del pronunciament del legislador i donat que la llei estableix com a requisit essencial que hi hagi una plusvàlua, en aquells casos en que aquesta és inexistente, el contribuent ha de presentar prova en contra per demostrar que no s'ha efectuat el fet imposable de l'impost i, per tant, que no procedeix la meritació del mateix, ans contrari es desvirtuaria la naturalesa de l'impost que no gravaria un increment del valor sinó la mera transmissió dels terrenys, coincidint així amb l'Impost sobre Transmissions Patrimonials (ITP) i, per tant, gravant dos vegades el mateix fet imposable.

En resum, considero que l'actual regulació pot crear ambigüitats, però el que no es pot admetre és la tributació per un fet imposable inexistente derivat d'una plusvàlua fictícia, de tal manera que s'hauria de començar proclamant la primacia de l'art. 104 enfront de l'art. 107 per tal de radicar la possibilitat de tributar per una renda inexistente. Ara bé, davant la manca de solucions presentades pel TRLRHL per determinar la inexistència del fet imposable, no queda més remei que aportar prova en contra en aquells casos en que es meriti l'impost per una renda fictícia. No obstant, si es vol seguir aplicant l'impost, resulta urgent establir un criteri per determinar si hi ha un increment i, per tant, fet imposable, ja que el fet que sigui l'administració qui hagi de determinar si hi ha increment produeix una discrecionalitat que pot generar greus problemes de discriminació fiscal.

3.2. La doble imposició

Anteriorment comentava que la veu de la doctrina més crítica amb el mencionat tribut claudica la concurrència de la plusvàlua que grava l'IIVTNU amb altres

tributs, sense que existeixi cap mesura legal per pal·liar aquesta situació que, d'acord amb el seu entendre, origina un patent cas de doble imposició o més aviat plurimposició²⁸. És per això que a continuació realitzarem un anàlisi detallat d'aquesta situació amb la finalitat de determinar si s'observa aquesta concurrència i per fer visible quins són els efectes que pot produir un possible supòsit de doble imposició en el nostre ordenament jurídic.

Ara bé, en aquest estudi ens centrarem en la possible concurrència entre la plusvàlua municipal i l'Impost sobre la Renta de Persones Físiques (en endavant IRPF) i l'Impost Sobre Societats (en endavant IS), si bé es tracte dels supòsits més controvertits i, alhora, més sentits per la part més àmplia de la doctrina. Com a primera aproximació, val a dir que el professor ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA indica que l'IIVTNU “és, sens dubte, un impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (...) de caràcter anèleg al que graven els Impostos sobre la Renta de les Persones Físiques i sobre Societats, en quan a què aquests recauen sobre els mencionats increments [o guanys] patrimonials, que en la majoria dels casos són increments de valor”²⁹.

Primerament és necessari delimitar aquest fenomen per entendre en precisió la doble imposició en el sí dels impostos anteriorment presentats. En tot cas, la doble imposició que analitzarem serà aquella que suposa una concurrència entre els diferents tributs, la qual es produeix quan una mateixa capacitat econòmica és objecte de gravamen per més d'un tribut, pel mateix concepte i el mateix subjecte passiu, sempre i quan el legislador no hagi establert l'adequada compensació legal per solventar aquesta duplicitat³⁰. Aquesta definició ens informa que l'objecte del tribut – i no el fet imposable – serà la

²⁸ Francisco POVEDA BLANCO. *Manual de Fiscalidad Local*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, cop.2005. Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Pàg.793. [Traducció pròpia].

²⁹ César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. *Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notes crítiques*. La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, N° 3, 1989. Pàg. 797.

³⁰ Fernando DE VICENTE DE LA CASA. “*La concurrencia y articulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible*”. Gaceta Fiscal núm. 274, 2008. Pàg. 89.

peça clau de l'anàlisi, si bé d'acord amb SAINZ DE BUJANDA l'objecte del tribut és *“la situació de fet, eliminant els seus aspectes subjectius (...), que fa néixer l'obligació tributària; (...) és la manifestació de la realitat econòmica (...) que se sotmet a imposició; són els béns, rentes, patrimonis o objectes materials o ideals (...) que formant part del pressupost objectiu de l'obligació”*³¹, mentre que el fet imposable, tot i que inclou l'objecte del tribut, correspon al pressupòsit de naturalesa econòmica o jurídica que fixa la llei. Al meu entendre, l'objecte del tribut equival a la manifestació de la realitat econòmica que tracta de gravar el tribut la qual no és altra cosa que la materialització del principi de capacitat econòmica que, precisament, fonamenta la seva exigència, amb la qual cosa serà el factor que ens indicarà si realment una capacitat econòmica ha estat gravada doblement.

Per altra banda, no està de més comentar que la doble imposició que, en aquests casos, manifesta la doctrina té caràcter intern ja que ve motivada per tributs que estan en vigor en un mateix territori amb independència de que actuïn a nivell estatal o bé a un àmbit inferior, és a dir, autonòmic o local. A tal efecte, el cas que aquí ens ocupa la concurrència apareix entre un tribut local (IIVTNU) i uns estatals (IRPF i IS), fet que com més endavant veurem resultarà molt rellevant a l'hora de determinar el possible efecte d'una doble imposició en el nostre ordenament jurídic.

Abans de procedir a l'anàlisi detallat, hem de tenir present quin és l'objecte, el fet imposable i els subjectes passius de l'IIVTNU, ja que en base això procedirem a la comparativa amb els impostos estatals presentats.

L'objecte del tribut aquí presentat no ha experimentat cap variació, si bé segueix sent el mateix que en el seu moment va inspirar la seva creació. En aquest sentit, l'objecte del tribut és gravar les plusvàlues <<immerescudes>> obtingudes pels propietaris dels terrenys de naturalesa urbana com a

³¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*, vol. IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pàg. 336. . [Traducció pròpia].

conseqüència dels diners que el municipi ha invertit i que han contribuït a originar part d'aquest increment³².

Per altra banda, tal com anteriorment s'ha dit, el fet imposable de l'IIVTNU és l'increment del valor que experimenten els terrenys de naturalesa urbana, és a dir, el sòl, i que es posi de manifest com a conseqüència de la seva transmissió.

Per últim, el subjecte passiu serà, en les transmissions oneroses, la persona física o jurídica que transmeti el terreny o que constitueixi o transmeti el dret real del qual es tracti (art. 106.1. b) del TRLRHL); i en les transmissions lucratives, la persona física o jurídica que adquireixi el terreny o a la persona a favor de la qual es constitueixi o transmeti el dret real (art. 106.1. a) del TRLRHL).

3.2.1. L'IIVTNU i l'Impost sobre la Renta de Persones Físiques

Abans de procedir a l'anàlisi més detallat, és important saber que l'IRPF és un impost estatal cedit parcialment a les Comunitats Autònomes que es troba regulat a la Llei 35/2006, de 28 de novembre, sobre l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni (LIRPF)³³.

D'acord amb l'art. 2 de la mencionada llei, l'objecte de l'impost és la renda del contribuent la qual el legislador l'ha entès en el seu sentit més ampli, és a dir, com la totalitat dels rendiments, guanys i pèrdues patrimonials i les imputacions de la renda que determini expressament la llei. Igualment, l'art. 6 en regular el fet imposable de l'impost estableix, entre altres, que l'IRPF inclou els guanys i pèrdues patrimonials, els quals s'han d'entendre com aquelles variacions en el valor del patrimoni del contribuent que hagin estat produïdes per qualsevol

³² DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. *“La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español”*. Lex Nova Thomson Reuters. Pàg. 347

³³Llei 35/2006, de 28 de novembre, sobre l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni. Publicada al BOE el 29 de novembre de 2006, núm. 285.

alteració en la composició d'aquest (art. 33.1 de la LIRPF). Recordem, que l'IIVTNU també té per objecte gravar una plusvàlua – o un guany- que s'atribueix als terrenys de naturalesa urbana i que no és altra cosa que un guany en un element concret del seu patrimoni. És per això que l'objecte d'ambdós tributs ja ens informa d'una possible concurrència entre una de les rentes que grava l'IRPF amb la totalitat de l'IIVTNU, si bé els dos impostos graven increments o guanys patrimonials. Ara bé, hem de tenir en compte que el fet imposable de l'IRPF és molt més ampli que el de l'IIVTNU, de tal manera que només es pot parlar de concurrència quan l'increment recaigui sobre els terrenys de naturalesa urbana³⁴.

Pel que fa al subjecte passiu, a diferència de l'IIVTNU en que aquest és diferent en funció de si la transmissió es fa a títol lucratiu o onerós, en el cas de l'IRPF serà la persona física transmissent, independentment de la qualitat de la transmissió. Així doncs, només en el cas de les transmissions oneroses hi haurà equivalència en el subjecte passiu, ja que en les lucratives el subjecte passiu de l'IIVTNU recau sobre l'adquirent i l'IRPF sobre el transmissent.

De l'anterior es desprèn un clar supòsit de doble imposició, ja que hi ha una clara concurrència entre l'objecte del tribut i el subjecte passiu d'ambdós impostos, si bé es grava al contribuent dues vegades per una mateixa manifestació de capacitat econòmica. Tot i això, no està de més comentar que l'art. 35 de la LIRPF quan regula les transmissions oneroses estableix que el valor de la transmissió que estarà subjecte a tributació en concepte d'IRPF se li haurà de deduir els impostos inherents a la transmissió efectuada pel contribuent, entre ells es considera l'IIVTNU. Aquesta previsió suposa la minoració de la base imposable de l'IRPF en concepte del pagament efectuat al municipi amb la plusvàlua, però en cap cas elimina la doble imposició, ja que perquè així fos s'hauria de deduir a la quota de l'IRPF.

³⁴ DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. *“La concurrència y articulació de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español”* . Lex Nova Thomson Reuters. Pàg. 362.

A diferència del que aquí manifesto, el Tribunal Constitucional discrepa al declarar que *“no pot afirmar-se que hi hagi aquesta duplicitat en la tributació sobre el mateix fet imposable, ja que mentre que l’Impost sobre la renda a les persones físiques és un tribut de caràcter personal i directe que grava la renda disponible de les persones físiques (...), l’Impost sobre l’increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana és un tribut directe de caràcter real que grava l’increment del valor que experimenten els terrenys que es posi de manifest en ocasió de la transmissió (...) [de manera tal que] com els fets impossibles són diferents no hi ha doble imposició”*³⁵.

En tot cas, el que sembla sorprendre és que en la regulació anterior de l’IRPF, la Llei 18/1991, de 6 de juny, de l’Impost sobre la Renda de Persones Físiques³⁶, preveia una deducció a la quota íntegra del 75% en concepte de la quantia que s’havia satisfet al tributar per l’IIVTNU, fet que al meu entendre, anunciava un mecanisme per evitar aquesta doble imposició que, aleshores, els poders públics devien veure clara i que, actualment, sembla no reconèixer-la.

3.2.2. L’IIVTNU i l’Impost sobre Societats

De la mateixa manera que l’IRPF, l’Impost sobre Societats és un impost estatal regulat a la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l’Impost sobre Societats (en endavant LIS)³⁷ que té per objecte gravar la renda de les societats i d’altres entitats jurídiques, que no és altra cosa que els beneficis obtinguts.

D’acord amb l’art. 4 de la LIS el fet imposable està constituït per l’obtenció de renda del contribuent, amb independència de la seva font o origen, amb la qual cosa, a simple vista, es podria incloure dins d’aquest supòsit les rentes obtingudes com a conseqüència de l’increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana. Ara bé, hem de tenir en compte que l’IS inclou aquesta

³⁵ Auto del Tribunal Constitucional 269/2003, de 15 de juliol de 2003. [Traducció pròpia].

³⁶ Llei 18/1991, de 6 de juny, de l’Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. Publicada al BOE el 7 de juny del 1991, núm. 136.

³⁷ Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l’Impost sobre Societats. Publicada al BOE el 28 de novembre de 2014, núm. 288.

plusvàlua com una de les parts de la seva base imposable, de tal manera que tant el fet imposable com l'objecte del tribut de l'IIVTNU constitueix una part del fet imposable i de l'objecte tributari de l'IS.

Pel que fa el subjecte passiu, en el cas de transmissions oneroses hi ha una identitat de persona, ja que en ambdós tributs la càrrega tributària recau sobre la persona física o jurídica transmissent. Per altra banda, en el cas de les transmissions lucratives també hi ha equivalència si bé en l'IIVTNU recau sobre l'adquirent, a l'IS tant l'adquirent com el transmissent estan subjectes al mateix.

Ens trobem novament, doncs, en un supòsit de doble imposició per la concurrència de l'objecte tributari, el fet imposable i el subjecte passiu en els impostos esmentats. No obstant això, i seguint la mateixa corrent que en l'IRPF, l'art.14.1 de la LIS que regula les despeses fiscals no deduïbles³⁸ de la base imposable no inclou, entre elles, les satisfetes en concepte de l'IIVTNU, de tal manera que si ho interpretem a *sensu contrario* es pot entendre que la quantia pagada en concepte de plusvàlua sí és deduïble. És per això que, en realitat, tot i que s'observa una doble imposició entre ambdós impostos, el legislador, amb la finalitat de mitigar la base imposable i no tant en evitar aquesta concurrència, ha establert un sistema de deduccions que obra la possibilitat d'atenuar aquesta concurrència³⁹, però com dèiem no eliminar-la.

3.2.3. Efectes de la doble imposició en el nostre ordenament jurídic

De l'explicació anterior en resulta que les controvèrsies entorn als possibles casos de doble imposició en que es veu involucrat l'IIVTNU no es poden obviar, si bé ha quedat demostrat que, en determinats casos, hi ha una concurrència entre l'objecte tributari, el fet imposable i subjectes passiu de l'IIVTNU amb els de l'IRPF i amb l'IS. Partint d'aquesta premissa, el que aquí interessa és saber quins efectes produeix aquest fenomen en el nostre ordenament jurídic.

³⁸ Hem de recordar que el mencionat article estableix un seguit de despeses fiscals que el subjecte passiu ha hagut de satisfer i que no seran deduïbles a la base liquidable de l'IS. Entre altres trobem, les multes i sancions penals i administratives, donatius i les despeses financeres meritades en període impositiu.

³⁹ Fernando DE VICENTE DE LA CASA. "La concurrència y articulació de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español". Lex Nova Thomson Reuters. Pàg. 372.

Per tal d'evitar que la convivència en un mateix territori de tres sistemes tributaris diferents – estatal, autonòmic i local- pugui originar que sobre els ciutadans recaigui l'obligació material de pagar doblement per un mateix fet imposable⁴⁰, el legislador ha establert límits a la creació de tributs per defugir, en certa mesura, d'aquest fenomen de doble imposició. En aquest sentit la prohibició de la doble imposició ve establerta exclusivament per l'art. 6 de la Llei Orgànica, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes (LOFCA)⁴¹ la qual es limita a prohibir la possibilitat de que els tributs autonòmics recaiguin sobre fets imposables gravats per l'Estat o les Corporacions Locals. En canvi, res s'estableix sobre la impossibilitat que tributs locals gravin fets imposables gravats per l'Estat ni a la inversa.

Cal recordar que els supòsits de doble imposició estudiats recauen sobre la concurrència entre un tribut local i dos estatals, de tal manera que d'acord amb la legislació vigent no ens trobem davant d'una il·legalitat ja que no existeix cap norma que prohibeixi la concurrència entre tributs estatals i locals pel fet que el legislador és el mateix per ambdós tributs. Resultes aclaridores les paraules del TC en determinar que *“un doble gravamen sobre les plusvàlues immobiliàries (estatal i municipal) no afecta la constitucionalitat de l'Impost, doncs la prohibició de la doble imposició ve establerta en el nostre ordenament exclusivament per l'art.6.2 [de la LOFCA] que només prohibeix la duplictat de tributació pels mateixos fets imposables entre tributs estatals i tributs autonòmics, però no entre aquests i els tributs propis de les Hisendes Locals”*⁴².

Al meu entendre, que la doble imposició entre els tributs estatals i locals no estigui prohibida no hauria de conduir a una situació d'abstinència, sinó que s'hauria de treballar per pal·liar la situació, ans contrari estaríem obrint la possibilitat de creuar la línia obscura que marca el principi constitucional de no

⁴⁰ Auto del Tribunal Constitucional 269/2003, de 15 de juliol de 2003.

⁴¹ Llei Orgànica, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes. Publicada al BOE el 22 de setembre de 1980, núm. 236. [Traducció pròpia].

⁴² *Ibidem*.

confiscatorietat⁴³. Una alternativa possible que no evoqui a suprimir l'IIVTNU, seria preveure una deducció a la quota íntegra de l'IRPF i de l'IS en concepte de la quantia pagada per l'impost municipal, ja que tot i les deduccions previstes a les bases imposables dels respectius impostos no s'elimina totalment la doble imposició, amb la qual cosa seria convenient regular explícitament una deducció a la quota íntegra que serà la que efectivament haurà de satisfer el ciutadà⁴⁴.

⁴³ Recordem que una de les vessants que manifesta el principi de no confiscatorietat (art.31 de la CE) és l'impossibilitat de que els fets imposables gravin una mateixa manifestació de riquesa.

⁴⁴ I això és així ja que la base imposable és la magnitud monetària o d'altre naturalesa que resulta de la valoració del fet imposable i la quota íntegra serà el resultat d'aplicar sobre la base imposable el tipus de gravamen que dictaminin les lleis. Finalment, sobre aquesta quota íntegra es podran aplicar un seguit de disminucions, tals com les deduccions o bonificacions, obtenint així la quota líquida.

4. EL CÀLCUL OBJECTIU DE LA BASE IMPOSABLE

Anteriorment hem comentat les controvèrsies que giren entorn a la determinació de l'increment que grava l'IIVTNU, si bé tal com està configurada la legislació sembla que amb el transcurs dels anys els terrenys de naturalesa urbana hagin d'experimentar un increment que, en el moment de la transmissió, es tradueix amb un índex de capacitat econòmica, menyspreant que poden haver-hi supòsits on aquest increment és inexistent. Partint d'aquest supòsit, on no s'entra a valorar si efectivament s'ha produït el fet imposable que derivaria al càlcul de la base imposable, el que succeeix és que el mètode actual del càlcul de la base imposable aboca a l'obtenció d'un valor positiu, que indicaria l'increment del terreny, sense que aquest pugui actuar com a filtre en aquells casos que hi ha decrement. Al llarg d'aquest apartat analitzarem el mètode actual del càlcul de la base imposable i establirem una solució que pot acabar amb totes les problemàtiques de l'impost, començant, primerament, en una mirada al passat.

Hem de partir de la idea general de que la base imposable d'aquest impost hauria de reflectir l'import corresponent a l'increment que han experimentat els terrenys de naturalesa urbana, si bé així se'n desprèn de l'art.107 del TRLRHL. No obstant, s'ha de reconèixer que la trajectòria històrica del que avui coneixem com l'IIVTNU ha fet denotar la impossibilitat de trobar un criteri unànim en la determinació de tal increment⁴⁵.

En els seus principis, la base imposable es calculava mitjançant la diferència entre el valor de transmissió que s'atribuïa al terreny en el moment de la meritació de l'impost i el valor que el subjecte passiu havia pagat per l'adquisició del mateix. El resultat d'aquesta operació ens anunciava l'increment en termes absoluts, de tal manera que per obtenir la plusvàlua derivada de l'actuació pública -i no la que inclou els treballs del particular-, s'aplicava, a aquest increment, un coeficient deflactor. No obstant, aquesta fórmula no va arribar a bon port com a conseqüència de les dificultats que suposava el

⁴⁵ Francisco POVEDA BLANCO. *Manual de Fiscalidad Local*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, cop.2005. Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Pàg.844.

correcte coneixement dels valors indicats per l'opacitat del mercat immobiliari, fet que va abocar a la substitució de la mencionada fórmula per una altra més objectiva.⁴⁶

D'aquesta manera, amb la finalitat d'afrontar les dificultats que presentava el mètode anterior, es va configurar una fórmula més simplificada que resultava de l'obtenció del producte entre el nombre de metres quadrats del terreny transmès i l'índex de valors que diferia en funció de les peculiaritats que presentava el terreny. Aquest procediment finalitzava amb la pràctica d'ajustos sobre el valor obtingut que venien determinats en funció de les millores realitzades pel subjecte passiu o bé aquelles que, havent-les efectuat el municipi, haguessin estat finançades pel propietari mitjançant el pagament de contribucions especials. Novament la complexitat per determinar les despeses que es realitzaven sota la condició de deduïbles va portar al legislador a la configuració del mètode actual que, com veurem, no s'escapa de debat.

Els treballs encaminats a cercar la major simplicitat i exactitud de l'Impost, han conduït a la configuració del mètode actual que pren en consideració el valor administratiu – o cadastral- que, a efectes de l'Impost sobre Béns Immobles (IBI), s'assigna al sòl en el moment de la meritació de l'impost. Sobre aquest s'aplica el percentatge multiplicador anual que correspongui d'acord amb el que estableixi l'Ordenança Fiscal, respectant els límits que determina el TRLRHL, el qual s'haurà de multiplicar pels anys que hagin transcorregut des de l'adquisició del terreny fins a la transmissió, amb el sostre mínim d'1 any i màxim de 20. Dos són, doncs, els elements que hem de tenir en compte a l'hora de determinar la base imposable de l'IIVTNU, el valor cadastral i el coeficient multiplicador, i la fórmula matemàtica que s'ha utilitzat per reflectir tal previsió ha estat la següent:

$\text{Base imposable} = \frac{\text{Valor cadastral actual} \times \text{Núm. d'anys} \times \text{Coeficient}}{100}$
--

⁴⁶ *Ibidem*. Pàg. 845.

4.1. El sistema de càlcul

Independentment dels valors que s'utilitzin, que s'analitzaran posteriorment, el que aquí ens interessa és reflectir els debats oberts que giren entorn a la configuració del sistema de càlcul de la base imposable, si bé hem de recordar que aquest impost es defineix per gravar una plusvàlua i, per tant, la base imposable hauria d'expressar el mencionat increment.

Són molts els que opinen que la fórmula fixada pel TRLRHL no reflecteix el veritable increment del valor del sòl experimentat durant el període transcorregut d'ençà que es van adquirir fins al moment actual en què s'ha fet efectiva la seva transmissió, atès que la fórmula parteix del valor actual del sòl i no té en consideració el valor que aquest tenia en el moment que es va efectuar l'adquisició. A més, el fet que prengui com a referència un únic valor origina que la base imposable i, per tant, la quota del tribut siguin notablement superiors que si aquesta resultés, per exemple, de la diferència entre dos valors.

Arribats a aquest punt, resulta important comentar la innovadora sentència del Jutjat Contenciós Administratiu de Conca que considera incorrecte la manera en que ha estat entesa la fórmula matemàtica utilitzada pel càlcul de la base imposable⁴⁷. En aquest sentit, ha declarat que el mètode que actualment s'està utilitzant per calcular la base imposable reflecteix el valor de l'increment del terreny en els anys successius i no en els transcorreguts des de la seva adquisició, ja que per obtenir l'increment experimentat durant els anys de tinença del sòl s'hauria d'emprar la fórmula de descompte simple següent:

$$\text{Base imposable} = \frac{\text{Valor cadastral actual} \times \text{Núm. d'anys} \times \text{Coeficient}}{1 + (\text{núm. d'anys} \times \text{coeficient})}$$

⁴⁷ SNT Jutjat Contenciós Administratiu núm. 1 de Conca, de 21 de setembre de 2010. Sentència núm. 366/2010

En aquest sentit, la fórmula comentada permet esbrinar el valor inicial o d'adquisició del sòl a partir del valor actual del mateix i, consegüentment, permet conèixer l'augment del valor del terreny a partir del moment que es va adquirir. A més, aquesta fórmula suposa un avantatge pel contribuent, ja que la base imposable i, per tant, la quota tributària sempre sortirà minorada. Vegem un exemple:

Supòsit: Es ven un immoble. El valor cadastral actual del sòl és de 200.000 euros, el temps de tinença de l'immoble ha estat de 20 anys i el coeficient multiplicador és del 3%.

- *Base imposable d'acord amb la fórmula actual*

$$\frac{200.000 \times 20 \times 0.03}{100} = 120.000\text{€}$$

- *Base imposable d'acord amb la fórmula proposada pel tribunal de Conca*

$$\frac{200.000 \times 20 \times 0.03}{100 + (20 \times 0.03)} = 75.000\text{€}$$

No obstant això, la proposta alterna pel càlcul de la base imposable ha quedat desbancada i sense efecte algun, ja que la Subsecció General de Tributs locals ha declarat que aquesta "fórmula per la valoració de l'increment del valor del terreny (...), no s'ajusta a l'establert a l'art. 107 del TRLRHL, mancant-li totalment de cobertura legal"⁴⁸. I això és així perquè el TRLRHL, en el seu art. 107.3.1, estableix de manera taxativa que s'ha de tenir en compte el valor del terreny en el moment de la meritació de l'impost, que no és altre que el valor que té assignat en el moment que es produeix la transmissió actual o la constitució d'un dret real (art. 109) i no, per tant, el valor que tenia en el moment de l'adquisició.

Per altra banda no està de més comentar que la fórmula que presenta el Tribunal de Conca no aporta una solució a les crítiques que subsisteixen pel fet

⁴⁸ Consulta 0012-13 de la Subsecció General de Tributs Locals de 17 de maig de 2013, dins la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques. [Traducció pròpia].

que no s'utilitzi una fórmula diferencial per obtenir l'increment ni tampoc a les qüestions analitzades sobre les possibles minusvàlues dels terrenys, sinó que té per objecte pal·liar un defecte en la interpretació de la fórmula matemàtica que hauria d'emprar-se per la determinació de l'increment originat durant el temps transcorregut de tinença del terreny.

Punt de vista diferent és el dels que opinen que la configuració actual de l'impost ha portat en sí una major eficiència administrativa, ja que ha permès clarificar i simplificar el mètode o procediment del càlcul de la base⁴⁹. En aquest sentit, per una banda ha aportat objectivitat pel fet que la fórmula remet directament als valors cadastrals establerts per l'Estat i, per l'altre, ha suposat un estalvi pels ajuntaments al no haver de requerir de funcionaris especialitzats en el càlcul del valor inicial i final del sòl que, en canvi, si eren necessaris anteriorment per liquidar el tribut⁵⁰.

4.2. El valor cadastral

Gran part de la doctrina sembla acceptar que els dos mètodes antecessors permetien una major aproximació al verdader increment del valor del terreny. No obstant, sembla palpable que el valor resultant del vigent mètode no li podem atribuir la nota de realitat sinó que més aviat el que obtenim és un valor administratiu que intenta acostar-se a la realitat, ja que aquest valor no és determinat segons els valors de mercat sinó segons els valors cadastrals. Aquest factor ha produït grans crítiques perquè el caràcter objectiu del càlcul vigent fa que s'allunyi de la realitat que impera l'increment, ja que, per una banda, no efectua una comparativa entre el valor de l'adquisició i el de transmissió i, per altre, es tracte d'un increment de valor determinat objectivament sense tenir en compte les circumstàncies concretes de cada terreny. Tot i això, hem de comentar que la CE no estableix cap deure que obligui als ens públics a gravar una renda real o efectiva, sinó que el que

⁴⁹SNT Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 6 de novembre de 2003, resolució núm. 1579/2003.

⁵⁰ Pablo CHICO DE LA CÁMARA; Javier GALÁN RUIZ; Carmen BANACLOCHE PALAO, *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, pàg. 460. Lex Nova-Thomson Reuters.

estableix és l'impossibilitat de gravar una capacitat econòmica fictícia dels ciutadans.

En tot cas, el que hem de tenir clar és que l'adopció dels valors cadastrals com a element central del càlcul semblava ser la proposta més adient per dotar de més objectivitat i simplicitat el procediment, ja que per una banda els valors cadastrals s'estableixen pel Ministeri d'Economia i d'Hisenda mitjançant un procediment de valoració cadastral i, per altre, no requereix tants efectius en personal administratiu. Tot i això, el fet que es prenguin en consideració els valors cadastrals i no els de mercat no s'escapa del debat.

Hem de començar dient que el Real Decret Legislatiu 1/2004 de 5 de març pel qual s'aprova el text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari⁵¹ estableix com a principi general que els valors cadastrals no podran superar els valors de mercat i l'import del mateix haurà de reflectir, aproximadament, la meitat del valor de mercat, entenent aquest últim com el preu més probable que el bé es podria vendre entre parts independents en les relacions comercials⁵². Per altra banda, la legislació estatal estableix que les revisions cadastrals s'hauran d'efectuar, en tot cas, cada 10 anys i durant els anys que el municipi no els revisen s'actualitzaran de manera lineal mitjançant l'aplicació dels coeficients que determini anualment la Llei General de Pressupostos de l'Estat⁵³. En aquest sentit, un dels arguments adoptat pel legislador en la implementació del mencionat càlcul atenent als valors cadastrals era que aquests, en les seves successives actualitzacions, reflectien, de manera minorada, els increments que els terrenys experimentaven⁵⁴.

⁵¹ Real Decret Legislatiu 1/2004 de 5 de març pel que s'aprova el text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari. Publicat al BOE 8 de març del 2004, núm. 58.

⁵² Vocabulari de termes fiscals: el preu de mercat. [en línia]. Disponible a: <<http://www.ub.edu/gidei/vocabulari/es/node/929>>.[Consultat el 10/05/16].

⁵³ Llei 48/2015, de 29 d'octubre, de Pressupostos Generals de l'Estat per l'any 2016. Publicada al BOE, el 30 d'octubre de 2015, núm. 260.

⁵⁴ Cal comentar que juntament amb les revisions cadastrals i les actualitzacions lineals hi ha dues vies més per determinar els valors cadastrals. Per una banda trobem la regularització cadastral que permet revisar determinades finques d'un municipi que és troben en una situació anòmala i, per altre, des del 2014 és permet opcionalment aplicar un coeficient opcional que

No obstant, a la pràctica ens trobem que el 66% dels municipis no han efectuat les revisions cadastrals des de fa més de 15 anys i, per tant, molts dels valors cadastrals actuals no reflecteixen les pujades dels preus de mercat durant la bombolla immobiliària ni la resultant davallada dels preus dels darrers anys com a conseqüència de la crisi econòmica. A més, aquells casos on la revisió es va efectuar durant l'esclat de la bombolla immobiliària (2003-2007) ha ocasionat que els actuals valors cadastrals no reflecteixen l'existent i successiva disminució dels preus de mercat, si bé o han anat a l'alça com a conseqüència de l'aplicació anual de les actualitzacions lineals o bé s'han quedat intactes⁵⁵. Aquest desajust temporal fa que es perdi la proximitat legal entre els valors cadastrals i el preu de mercat i, fins i tot, s'observen casos on els primers són superiors als segons, ja que l'actual configuració per la determinació dels valors cadastrals tan sols preveu la possibilitat que aquest puguin disminuir en efectuar-se una nova revisió que, com hem vist, no destaca pel seu exercici periòdic⁵⁶.

No està de més comentar que la manca de revisió dels valors així com el fet que aquesta no es faci de manera homogènia en el temps a tots els municipis produeix greus iniquitats entre contribuents de terrenys i propietats dels diferents municipis, ja que els valors fiscals dels municipis que, per exemple, han revist el 2006 poden ser molt més alts que els que el van revisar el 1998⁵⁷, com a conseqüència d'una base imposable també major.

Aquests darrers aspectes tenen una gran repercussió a l'hora del càlcul de la base imposable de les plusvàlues municipals, ja que si bé la pròpia naturalesa del tribut és gravar una part de l'increment que experimenten els terrenys de

s'haurà de sol·licitar anualment al Ministeri d'Economia i Hisenda. No obstant, aquests darrers mecanismes, al no utilitzar-se de manera genèrica dins un municipi ni de manera homogènia en tots els municipis, no ens interessen tant als afectes que aquí ens ocupen.

⁵⁵ Diari El Punt Avui: Cadastre per revisar [en línia]. Disponible a: <<http://www.elpuntavui.cat/article/4-economia/-/837860-cadastre-per-revisar.html>> . Consultat el 03/05/16.

⁵⁶ SOLÉ VILANOVA, Joaquim (2004). "La Hisenda municipal: Crisi econòmica i crisi de Gestió". Revista Econòmica de Catalunya, núm. 68. p.20.

⁵⁷ *Ibidem*.

naturalesa urbana, resulta necessari establir un mecanisme que permeti conèixer amb precisió quin ha estat aquest increment, ja sigui amb valors administratius o reals. En tot cas, si s'utilitzen els valors cadastrals, aquests haurien de ser el suficientment volàtils per augmentar o disminuir en consonància amb les oscil·lacions dels preus de mercat que, en definitiva, seran els que indicaran la manifestació de la capacitat econòmica del ciutadà que podrà ser gravada.

La solució més adient a aquesta problemàtica vindria de la mà d'una revisió generalitzada i periòdica de les ponències cadastrals a tots els municipis per tal d'adaptar aquests valors administratius a la realitat que impera en el mercat immobiliari. Cal advertir, però, que es tracte d'una solució difícilment aplicable, ja que la magnitud d'una actualització generalitzada d'aquestes característiques amenaça col·lapsar la capacitat tècnica de l'administració⁵⁸.

⁵⁸ PICH Abogados-Economistas: Valores catastrales superiores a los reales [En línia]. Disponible a: <<<http://www.pich-asociados.com/cms/wp-content/uploads/2015/09/Valores-catastrales-superiores-a-los-reales.pdf>>>. Consultat el 04/05/16.

5. LA CRISIS ECONÒMICA I EL DECREMENT DEL VALOR DEL TERRENYS DE NATURALESA URBANA

Són molts els que apunten que la bombolla immobiliària va ser l'artífex de la crisi econòmica que va esclatar el 2007 i, alhora, ambdós factors han fet esclatar els qüestionaments que giren entorn de la constitucionalitat de l'IIVTNU. Com hem vist al llarg del treball, els principals debats que han suposat el qüestionament de la pròpia naturalesa de l'impost ha tingut com a origen la davallada del mercat immobiliari i la conseqüent desvirtuació de la presumpció que amb el transcurs del temps els terrenys augmenten de valor. En aquest sentit, a part de les conseqüències econòmiques i socials que ha acorralat la profunda crisi econòmica, el que ens interessa és analitzar com ha afectat al mercat immobiliari.

L'eufòria econòmica que emmascarava la bombolla immobiliària durant els anys compresos entre el 1997-2007 va quedar definida per una activitat de compravenda frenètica dins el mercat immobiliari on predominava la idea que els preus d'aquest sector anirien a l'alça. La realitat, però, ha estat molt diferent.

El cert és que al llarg del període comprès entre els anys 1990-2008 el valor del sòl es va multiplicar a Espanya d'una manera inèdita, augmentant progressivament anys rere any i, de manera més accentuada, durant els anys de la bombolla immobiliària. Durant aquest període de màxima expansió, el valor dels habitatges havien augmentat un 288% dels quals el 83,6% va ser degut a l'increment del preu del sòl i els 16,4% restant originat pels preus de les edificacions⁵⁹.

L'experiència va ser la que va motivar al legislador a efectuar la regulació que regeix l'impost municipal i que, actualment, està portant tants debat, ja que no ha estat fins als darrers anys que els preus del sòl han disminuït i, per tant, que s'han pogut observar casos on els ciutadans han sofert pèrdues i no beneficis

⁵⁹ Pablo CHICO DE LA CÁMARA; Javier GALÁN RUIZ; Carmen BANACLOCHE PALAO, *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, pàg. 420. Lex Nova-Thomson Reuters

en la transmissió del mateix. Resulta raonable, doncs, que aleshores la LRHL renunciés al càlcul de la plusvàlua municipal a través de la diferència entre el valor d'adquisició i el de transmissió del sòl i que optés per l'aplicació del càlcul atenent al valor cadastral del sòl en el moment de la transmissió, ja que aquest últim predicava ser molt més simple i eficient.

No obstant, des de l'esclat de la crisi econòmica el valor del sòl ha disminuït un 50% respecte al valor que aquest tenia al final del període d'expansió econòmica⁶⁰. Òbviament, es tracte d'un succés inèdit que ha fet trontollar, de diverses maneres, molts dels impostos locals que tenen com a base imposable els béns immobles i que, en el nostre cas, a posat de manifest una necessària modificació de la regulació de les plusvàlues.

És per això que el desmantellament de la presumpció que els valors dels habitatges augmenten en el temps fa necessària una nova configuració de les plusvàlues municipals que permeti acollir aquells supòsits on el ciutadà no obté un increment econòmic derivat de la transmissió del terreny i, per tant, una situació que no origina el sorgiment del fet imposable de l'impost.

Per altra banda, la devaluació dels preus dels habitatges també ha fet saltar les alarmes en les ponències cadastrals les quals, com a conseqüència de la manca de revisions periòdiques, no han reflectit l'evolució del mercat immobiliari. Novament, l'elecció dels valors cadastrals com a coeficient de la fórmula pel càlcul de la base imposable era idònia en un moment on els preus augmentaven progressivament. Aleshores, no era necessària una revisió tan periòdica, ja que a mesura que els preus augmentaven, els valors cadastrals també anaven augmentant de valor com a conseqüència de les actualitzacions lineals que s'aplicaven. Actualment però, amb la davallada dels preus, el fet que les ponències cadastrals tan sols puguin disminuir de valor amb una nova revisió cadastral posa de manifest un problema que s'ha de solucionar.

⁶⁰ <<El suelo alcanza su precio más bajo de los últimos diez años>>. 20 minutos [en línia]. Disponible a: <<http://www.20minutos.es/noticia/2170551/0/precio-suelo/nivel-mas-bajo/diez-anos/>>. [Consultat el 05/05/16]. Publicat el 14 de juny de 2014.

6. LA REACCIÓ DELS PODERS PÚBLICS DAVANT L'EXECUCIÓ HIPOTECÀRIA I LA DACIÓ EN PAGAMENT

A diferència dels apartats analitzats anteriorment, la situació que s'analitzarà a continuació ja ha estat objecte de modificació, no obstant resulta important comentar-la pel fet que durant anys va ser una problemàtica més que se li sumava a la llarga llista de l'impost.

En aquest sentit, la profunda crisi econòmica ha originat que molts ciutadans hagin perdut l'habitatge a favor de l'entitat creditora com a conseqüència de l'impagament de les obligacions hipotecàries, ja sigui en forma de dació en pagament o mitjançant un procediment d'execució hipotecària. Aquesta situació era contemplada com una transmissió subjecte a tributació per les plusvàlues municipals, fet que va provocar una onada de reaccions del món local que manifestaven la injustícia tributària que suposava i que, posteriorment, van abocar a la modificació del TRLRHL⁶¹.

Des del sorgiment dels primers casos fins que el legislador va procedir a modificar la llei, el món local va adoptar una posició clarament reactiva a aquesta situació que portava a tributar a ciutadans per una clara pèrdua patrimonial derivada de la difícil situació econòmica. Observem, per tant, que tot i que de naturalesa diferent, els efectes que produïa aquestes circumstàncies eren els mateixos que els que actualment es manifesten quan no s'observa un increment; la tributació per una renda fictícia.

Davant la manca d'autonomia dels ens locals per incidir sobre els efectes del tribut, els municipis van anar adoptant un seguit de mesures compensatòries encaminades a millorar la situació dels deutors de manera paral·lela a un seguit de mesures reactives adreçades a incidir en el marc normatiu de l'impost⁶².

⁶¹ Diputació de Barcelona, Observatori Local d'Habitatge: Les plusvàlues municipals en les execucions hipotecàries i dacions en pagament. Disponible a: <http://www.diba.cat/c/document_library/get_file?uuid=ae5d5ada-ab3a-4ad1-8682-e6dea494e28f&groupId=479934>. Pàg. 10. [Consultat el 05/05/16].

⁶² *Íbidem*. pàg. 12.

D'entre les mesures compensatòries més sentides trobem la implementació de programes d'ajuts o subvencions econòmiques de caràcter social encaminades a suplantar la totalitat o part de la quota tributària que havia de satisfer el contribuent immers en un procediment d'execució hipotecària o de dació en pagament.

D'altres municipis van acordar establir la suspensió cautelar de les liquidacions de les plusvàlues als contribuents que es trobaven afectats per processos d'execució hipotecària i dació en pagament, la qual va ser entesa com una mesura provisional a l'espera de la modificació normativa que alliberés de l'obligació tributària a les persones que es trobessin en aquesta situació.

Tot i ser una minoria, alguns ajuntaments van optar per l'establiment d'exempcions o supòsits de no subjecció en els casos d'execució hipotecària i de dació en pagament sota l'abric de la potestat legal que s'atorga als municipis per acordar la imposició i suspensió dels tributs propis, tot i que el cert és que aquesta potestat resta fora la capacitat d'actuació dels ens locals, tal com se'n desprèn de l'art. 8 de la Llei 58/2003 General Tributària⁶³.

Paral·lelament a aquestes mesures que incidien directament a la realitat econòmica del contribuent, els governs locals van pressionar al govern central perquè modifiqués la legislació vigent a fi i efecte d'evitar aquesta situació on els ajuntaments havien de reclamar el pagament de l'impost als afectats per execucions hipotecàries o dacions en pagament.

Finalment, el Govern es va fer ressò de la problemàtica que va suscitar la crisi econòmica i que afectava directament a les plusvàlues municipals i va procedir a incloure un nou supòsit d'exempció a l'art. 105.1 del TRLRHL, que no va ser altre que les transmissions que portin per causa l'execució hipotecària o la dació en pagament⁶⁴.

⁶³ Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària. Publicada al BOE el 18 de desembre del 2003, núm. 302.

⁶⁴ <<Plusvalía municipal: el Gobierno exime de su pago al deudor hipotecario y a la banca>>. El economista [En línia]. Disponible a: <<http://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5912066/07/14/Plusvalia->

CONCLUSIONS

I. En introduir el treball ja anunciàvem que l'IIVTNU ha estat objecte d'una pluralitat de debats que dubten sobre la seva adequació a la CE i que s'han accentuat amb els efectes perversos que ha originat la crisi econòmica sobre aquest impost. Naturalment que serà el TC el que dictaminarà sobre el futur de l'impost municipal, tot i que d'aquest anàlisi se'n desprenen diverses consideracions que, tal com hem anat relatant, apunten cap a una necessària modificació de la seva configuració legal. Val recordar que l'objectiu del present treball era indagar sobre les qüestions que envolten la possible inconstitucionalitat de l'impost.

II. L'experiència passada acreditava que el valor dels terrenys de naturalesa urbana augmentaven amb el transcurs del temps, fet que va portar al legislador a configurar l'impost partint d'aquesta idea. Actualment, i com a conseqüència directe de la crisi econòmica derivada d'un període d'especulacions immobiliàries, els preus del mercat del sòl han anat decreixent i han posat de manifest una necessària modificació dels articles del TRLRHL que regulen les plusvàlues municipals.

III. Un dels primers elements controvertits afecta directament al fet imposable de l'impost, si bé la pràctica ha portat a tributar per minusvàlues de valor dels terrenys de naturalesa urbana. Òbviament, aquests casos atempten directament al principi de capacitat econòmica que proclama la norma suprema el qual, recordem, prohibeix gravar rentes fictícies. No obstant, del tenor literal de l'article 104.1 del TRLRHL relatiu al fet imposable se'n desprèn, com a condició indispensable per a la meritació de l'impost, que hi hagi un increment del valor, de tal manera que aquells casos on s'observa una minusvàlua el ciutadà no ha de tributar per aquest concepte, ja que el fet imposable no s'ha produït. De manera provisional, i com a conseqüència de la manca de solucions legals, el ciutadà haurà de presentar prova en contra per acreditar la minusvàlua i per desvirtuar la liquidació d'un impost que, precisament, es defineix per gravar un increment del valor

[municipalelGobiernoexime-de-su-pago-al-deudor-hipotecario-y-a-la-banca.html](#) >. [Consultat el 05/05/16]. Publicat el 03 de juliol del 2015.

IV. El mètode de càlcul de la base imposable ha estat molt qüestionat, tot i que resulta palpable que l'objectivitat que el regeix ha aportat un grau d'eficiència en la gestió de l'impost. A l'igual que succeeix amb la configuració del fet imposable, aquest càlcul era idoni en un context on els terrenys augmentaven progressivament de valor, ja que partint de la premissa que en tota transmissió es produeix un increment, la fórmula parteix d'un valor administratiu, que predica ser inferior al valor de mercat i, en base aquest, es troba el percentatge del benefici que s'atribueix a l'administració. No exercint, per tant, una funció diferencial entre ambdós valors – d'adquisició i transmissió- per esbrinar si realment s'ha produït un increment.

V. Una altra problemàtica del mètode comentat té a veure amb un dels elements que el configuren, els valors cadastrals. Com a conseqüència de la manca de revisió periòdica, aquests valors administratius s'allunyen de la realitat imperant en el mercat immobiliari, produint greus distorsions en el resultat de la base imposable. Per una banda, s'exceptua l'idea que els valors cadastrals haurien de representar la meitat del valor de mercat i, per altre, no té en compte les oscil·lacions del mercat immobiliari que, com hem vist, resulten importants tenir en compte pel càlcul d'una base imposable que hauria de reflectir un increment del valor.

VI. Una nova fórmula pel càlcul de la base imposable podria ser la solució més idònia per a pal·liar les problemàtiques que presenten les plusvàlues. Si retornéssim a la fórmula diferencial entre el valor d'adquisició i el de transmissió dels terrenys que antigament imperava el càlcul de la base imposable, obtindríem com a resultat un increment o un decrement del valor. De tal manera que, per una banda, aquesta fórmula faria la funció de filtre en aquells casos on no s'ha produït el fet imposable per no haver-hi increment algun i, per altra banda, permetria un coneixement més exacte de l'increment que justifica l'exacció de l'impost. Qüestió diferent seria quins valors emprar; si els de mercat o els cadastrals. Ara bé, la manca de revisió periòdica dels valors cadastrals i la dificultat administrativa que suscita efectuar-la a curt termini per tal d'obtenir un valor més real, afavoreix els valors de mercat com a eina central del càlcul.

VI. Immersos en una necessària modificació de la legislació vigent per adequar-la a la nova realitat, seria convenient atacar els problemes de doble imposició els quals, tot i no estar prohibits en l'ordenament vigent, no es poden obviar, ja que podríem estar atemptant el principi constitucional de no confiscatorietat.

VII. En el seu moment, l'acolliment legal de les exempcions en el pagament de l'impost en aquells casos on la transmissió del sòl s'havia produït com a conseqüència de dacions en pagament i execucions hipotecàries ja va alertar d'un dels efectes que la crisi econòmica estava originant a aquest impost. Novament, es tractava d'una situació que a l'haver aflorat recentment no tenia cabuda a l'ordenament jurídic, fet que va portar al legislador a introduir-la a la legislació vigent. A l'igual que està succeint actualment amb els qui presumeixen que les plusvàlues són inconstitucionals per gravar una renda fictícia en aquells casos on s'observen minusvàlues, la situació anteriorment comentada també gravava una pèrdua patrimonial. Sense la necessitat de suprimir l'impost per inconstitucional, es va modificar el TRLRHL per donar cabuda a un succés fins aleshores inèdit.

VIII. Conclòs el treball podem validar la hipòtesi de partida la qual era que l'IIVTNU no va en contra dels principis que proclama la CE, no obstant l'actual crisi econòmica ha posat de manifest que el càlcul de la base imposable mitjançant un mètode objectiu ha quedat desbancat. Precisament el mencionat sistema arcaic es confon amb qui postulen la inconstitucionalitat del mateix. I això és així per diverses raons. Primerament, no podem atribuir la nota d'inconstitucional a un impost recolzat directament per la CE, en quan a que grava part de la capacitat econòmica que el contribuent obté amb la transmissió dels terrenys i que té com a artífex les actuacions de l'administració. A més, no s'està sometent a gravar totes les transmissions sinó tan sols aquelles on s'observa un increment en el valor dels mencionats terrenys, sent aquest un requisit indispensable per a la meritació de l'impost. Cert és, però, que el sorgiment de la crisi econòmica ha posat de manifest una necessària reconfiguració de l'impost local per tal d'introduir un mecanisme que permeti diferenciar aquells supòsits on no hi ha increment. Recordem que si bé quan es produeix una pèrdua del valor no hi ha fet imposable, l'actual regulació no

determina com s'ha de provar aquest decrement, fet que produeix una onada de veus que proclamen la inconstitucionalitat de l'impost. Per altra banda, és cert que la configuració del mètode objectiu del càlcul de la base imposable, actualment, no és l'opció més adient però no per això hem de crucificar tot l'impost, ja que probablement en el moment en que és va instaurar era l'opció més encertada.

IX. Concloure dient que, en la mesura que canvien les circumstàncies, les legislacions afloren i van canviant de rumb.

BIBLIOGRAFIA

Manuais i llibres

CEPA I DUEÑAS, Antonio; TEJEDOR IRUIZ, Carlos. *El sistema tributario local*. ESADE: J.M. Bosch, 2013, pàg. 244. ISBN: 978-84-9413-040-3.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo; GALÁN RUIZ, Javier; BANACLOCHE PALA, Carmen. *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*. Valladolid: Lex Nova-Thomson Reuters, 2014, pàg. 395-493. ISBN: 978-84-9898-804-8.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. <<La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español>>. 1ª edició. Valladolid: Lex Nova Thomson Reuters, 2014, pàg. 65-118 i 346-376. ISBN: 978-84-9898-752-2.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. *La concurrencia y articulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible* [en línia]. Graceta Fiscal núm. 274, 2008. Pàg. 89-118. Consultat el 22/04/16]. Modalitat d'accés: Dialnet. ISSN 0212-6591.

PÉREZ LARA, José M.; DAMAS SERRANO, Antonio; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Manual práctico de derecho tributario* [en línia]. Part General, 2a Edició, lliçó 3. Tirant lo Blanch. [Consultat el 15/04/16]. Modalitat d'accés: Tirant Online.

POVEDA BLANCO, Francisco. *Manual de Fiscalidad Local*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, cop.2005. Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Pàg. 783-909. ISBN: 84-8008-196-1.

Normativa

Espanya. Constitució Espanyola del 1978. (BOE, de 29 de desembre del 1978, núm. 311, pàg. 29313).

Carta Europea d'Autonomia Local feta a Estrasburg el 15 d'octubre de 1985. (BOE, de 24 de febrer de 1989, núm. 47).

Real Decret Legislatiu 2/2004 de 5 de març pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals. (BOE de 9 de març de 2004, núm. 59).

Llei 35/2006, de 28 de novembre, sobre l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni. (BOE, de 29 de novembre de 2006, núm. 285).

Llei 18/1991, de 6 de juny, del Impost sobre la Renta de Persones Físiques. (BOE de 7 de juny del 1991, núm. 136).

Llei 27/2014, de 27 de novembre, del Impost sobre Societats. (BOE de 28 de novembre de 2014, núm. 288).

Llei Orgànica, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes. (BOE el 22 de setembre de 1980, núm. 236).

Real Decret Legislatiu 1/2004 de 5 de març pel que s'aprova el text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari. (BOE de 8 de març del 2004, núm. 58).

Llei 48/2015, de 29 d'octubre, de Pressupostos Generals de l'Estat per l'any 2016. (BOE, de 30 d'octubre de 2015, núm. 260).

Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària. (BOE de 18 de desembre del 2003, núm. 302).

Jurisprudència

Auto del Tribunal Constitucional 269/2003, de 15 de juliol de 2003.

Sentència del Tribunal Constitucional 9/1981, de 31 de març del 1981.

Sentència del Tribunal Constitucional 32/1981, del 28 de juliol de 1981.

Sentència del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de desembre de 1999.

Sentència de la Sala de lo Contenciós Administratiu del Tribunal Superior de Justícia, de 12 de febrer del 2002.

Recurs d'inconstitucionalitat núm. 245/2014 del Jutjat Contenciós- Administratiu núm. 3 de Donostia- San Sebastián de 5 de febrer de 2015.

Sentència Jutjat del Contenciós- Administratiu núm. 3 de Dinastia, de 5 de febrer del 2015, recurs núm. 46/1989.

Sentència Jutjat Contenciós Administratiu núm. 1 de Conca, de 21 de setembre de 2010. recurs núm. 366/2010.

Sentència Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, 9 de maig de 2012, recurs núm. 501/2011.

Sentència Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, de 3 de desembre de 2015, recurs núm. 193/2014.

Sentència Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 6 de novembre de 2003, resolució núm. 1579/2003.

SNT del Tribunal Superior de Justícia de València, de 4 de juliol de 1998.

Consulta 0012-13 de la Subsecció General de Tributs Locals de 17 de maig de 2013, dins la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.

Revistes jurídiques

SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*, vol. IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notes crítiques*. La ley: revista jurídica espanyola de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, núm. 3, 1989. Pàg. 792-802. [Recurs en línia disponible a dialnet. Consultat el 22/04/16]. ISSN 0211-2744.

Dialnet: *Adecuación el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana*. [en línia]. Dr. Francisco ÁLVAREZ ARROLLO. Disponible a: << <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=853487> >>. [Consultat el 20/03/16]

SOLÉ VILANOVA, Joaquim (2004). "La Hisenda municipal: Crisi econòmica i crisi de Gestió". *Revista Econòmica de Catalunya*, núm. 68. p.20.

Recursos electrònics

<<Constitución Española: sinopsis artículo 31>>. Madrid: Congreso de los Diputados [en línia]. Disponible a: <<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2>>. [Consulta: 12 abril 2016]. Publicació actualitzada el gener de 2011.

AGUILAR, Anna. <<Cadastré per revisar>>. *El Punt Avui*. [en línia]. Disponible a: <<http://www.elpuntavui.cat/article/4-economia/-/837860-cadastré-per-revisar.html>>. [Consultat el 03/05/16]. Publicat el 31 de març de 2015.

GARCÍAS VENDRELL, Josep; MORAGAS, María José. <<Valores catastrales superiores a los reales>>. PICH Abogados-Economistas [En línia]. Disponible a: <<http://www.pich-asociados.com/cms/wp-content/uploads/2015/09/Valores-catastrales-superiores-a-los-reales.pdf>>. [Consultat el 04/05/16]. Publicat el 15 de setembre de 2015. Circular informativa núm. 150918.

ORTIZ, Miquel. <<Les plusvàlues municipals en les execucions hipotecàries i dacions en pagament>>. Diputació de Barcelona: Observatori Local d'Habitatge [En línia]. Disponible a: <http://www.diba.cat/c/document_library/get_file?uuid=ae5d5ada-ab3a-4ad1-8682-e6dea494e28f&groupId=479934>. [Consultat el 05/05/16]. Publicat el desembre de 2013.

<<Vocabulari de termes fiscals: el preu de mercat>>. Universitat de Barcelona: Grup d'Innovació Docent en Economia dels Impostos (GIDEI) [en línia]. Disponible a: <<http://www.ub.edu/gidei/vocabulari/es/node/929>>. [Consultat el 10/05/16].