

Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo
[BOE n.º 142, de 15 de junio de 2017]

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS «MINUSVALÍAS» Y PROPUESTA DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Por fin, el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre un tema tan controvertido como el cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana («IIVTNU»). Pero hay que advertir, desde las primeras líneas de este comentario, que lo hace de una forma parcial (para que no tributen las transmisiones sin aumento de valor). Indica el Constitucional que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Solo lo es en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

Así, la Sentencia de 11 de mayo de 2017 del Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales según redacción del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), referidos al sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU y a las facultades del Ayuntamiento para la comprobación del mencionado impuesto, en términos muy similares a los fallos de las Sentencias de 16 de febrero y 1 de marzo de 2017 (Sentencias n.º [26/2017](#) y [37/2017](#)), relativas a la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava.

La Cuestión de inconstitucionalidad la interpuso un Juzgado de lo contencioso administrativo de Jerez de la Frontera en relación a la adquisición por parte de una entidad mercantil, dedicada a la promoción inmobiliaria, de una serie de terrenos sobre los que construyó 73 viviendas. Mediante procedimiento de ejecución hipotecaria estas viviendas fueron adjudicadas a una entidad financiera por el 50 por ciento de su valor de tasación, excepto una.

El Ayuntamiento giró a la empresa inmobiliaria una serie de liquidaciones por el IIVTNU, y esta, al considerar que no había existido aumento del valor de los terrenos, interpuso los correspondientes recursos en vía económico-administrativa, y después en vía judicial. El Juzgado planteó entonces cuestión de inconstitucionalidad de la norma de valoración objetiva establecida en el artículo 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#); pero solo en la medida en que grava consecuencias no reales, en contra del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

En esta Sentencia, el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos los referidos artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, sin limitación temporal alguna, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Resulta, pues, necesario analizar los impuestos pagados por este concepto respecto de cada transmisión realizada, al objeto de concluir sobre la posibilidad de aplicar la referida Sentencia y reclamar, en su caso, el importe indebidamente abonado.

El problema radicaba y así lo indica el Tribunal Constitucional, haciéndose eco de las anteriores sentencias dictadas por la Sala en el contexto de las Normas Forales Vascas, en que aunque el objeto del impuesto es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo de tiempo, el gravamen no se liga necesariamente a la existencia de ese incremento, sino a la mera titularidad del terreno durante un tiempo computable (mínimo 1 año y 20 años máximo). Por tanto, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se enlace a esta circunstancia un incremento de valor sometido a tributación. La cuantificación se realiza de forma automática, aplicando al valor que tenga ese terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no solo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento.

La sentencia indica que no es óbice a la declaración de inconstitucionalidad el hecho de que los Ayuntamientos adopten la reducción del valor catastral hasta un 60 por ciento durante los cinco años siguientes a su revisión, o la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

Sin embargo, no solo en aquellos supuestos en los que los Ayuntamientos no hayan previsto aquella reducción no quedaría sanada la situación que se considera inconstitucional, sino que también en aquellos otros en los que eventualmente hubieran podido prever la citada reducción, lo único que se estaría consiguiendo, caso de no estimarse un incremento, sería aminorar su importe, pero no evitarlo, lo que en modo alguno sanaría la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

En cuanto a la posibilidad de actualización de los valores catastrales, es cierto que se conseguiría eventualmente una reducción del importe del tributo; el legislador estatal teniendo en cuenta las circunstancias del mercado inmobiliario por la crisis económica introdujo desde el año 2014 la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que también sirven para reducir su valor.

Continúa razonando la Sala que aunque no cabe duda de que la actualización de aquel valor, cuando lo sea a la baja, mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado (en el caso de que el Ayuntamiento lo haya solicitado a la Dirección General del Catastro), provocará como consecuencia inmediata la reducción de la base imponible (incremento de valor) en el impuesto controvertido, sin embargo, la reducción del incremento imputable al

obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

El Tribunal Constitucional, al igual que ya hiciera en las dos Sentencias anteriores mencionadas, parece validar el método de cuantificación objetivo actualmente vigente del IIVTNU para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se haya producido un incremento de valor del terreno, sea cual sea el importe del mismo.

El Tribunal Constitucional considera que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana vulnera el principio constitucional de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución, en la medida en que no se vincula necesariamente a la existencia de un incremento real del valor del bien, «sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo», y concluye que

el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

Con respecto a la prueba de la inexistencia del incremento de valor, tampoco en esta ocasión se pronuncia el Tribunal Constitucional, estableciendo que «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa».

Y tampoco se pronuncia expresamente sobre el alcance temporal de la Sentencia, limitándose a declarar inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, objeto de la cuestión de inconstitucionalidad.

A partir de la publicación de la sentencia, corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevar a cabo «las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

La Junta de Gobierno de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) ha elaborado ya el documento que ha remitido al Ministerio de Hacienda para que este

acometa con la mayor brevedad posible una reforma integral del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (IIVTNU), donde proponen dos posibles soluciones.

La primera consistiría en adecuar el tributo a la evolución real del mercado inmobiliario. Con el fin de conseguirlo, los Ayuntamientos proponen que la base imponible incorpore cada año unos coeficientes que reflejen lo que hacen los precios del suelo, manteniendo la referencia al valor catastral. Sobre quién debería ser la fuente que diseñe esos coeficientes, la FEMP apuesta por que sea el Catastro, al tratarse de un organismo «oficial» y plantea que cada ejercicio se actualice a través de los Presupuestos del Estado. Los municipios consideran que de este modo se podría ofrecer a los contribuyentes las garantías y los mecanismos necesarios para poder acreditar en cada caso si ha habido o no un incremento de valor en el periodo que debe considerarse para el cálculo de la base imponible. Otro de los cambios más relevantes que plantean las entidades locales es que en aplicación del principio constitucional de la responsabilidad de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se propone que no queden exentas del pago del impuesto las plusvalías inferiores al año.

La segunda de las opciones que baraja el documento pone como objetivo reducir al máximo la litigiosidad del impuesto, dándole la mayor relevancia a la capacidad económica del contribuyente. De ahí que reclame «una reforma integral» del impuesto sustituyendo la actual base objetiva por otra base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo. Los Ayuntamientos piden que esa nueva base tuviera en cuenta el incremento real del valor (tal y como sucede en la imposición de carácter personal) por la diferencia entre el «valor de transmisión o venta menos el valor de adquisición o compra». Además, también plantean que se extienda ese incremento tanto al valor de la construcción y no solo al suelo, así como a los inmuebles rústicos y no solo a los urbanos.

Por lo tanto, como hemos explicado, el TC declara inconstitucionales los preceptos de la Ley de Haciendas Locales en la medida en que no han previsto supuestos en los que pueda no existir capacidad económica susceptible de imposición, al no existir incremento de valor del terreno y, también, por impedir al sujeto pasivo aportar prueba en contrario, para poner de manifiesto esa inexistencia de incremento de valor. Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOCT) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma, sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

En conclusión, y hasta la aprobación de la modificación legislativa oportuna, nos encontramos en una situación similar a la existente antes de las sentencias del TC, de conformidad con los pronunciamientos judiciales de algunos juzgados y Tribunales Superiores de Justicia, que ya entonces estimaban los recursos interpuestos por sujetos pasivos que demostraban la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, al no existir un incremento de valor real de los terrenos. Y, por ende, habrá que estar al caso concreto para poder determinar si ha existido incremento o no del valor de los terrenos, a la vista de las pruebas que se aporten al expediente, y girar la oportuna liquidación tributaria o no.

El problema una vez más, tras el lento actuar del Tribunal Constitucional y el ánimo recaudatorio de nuestros legisladores y políticos, es la existencia de innumerables liquidaciones firmes de este tributo, con plazos de devolución prescritos, y que supone, como señala el magistrado Chaves García «un auténtico enriquecimiento injusto impune de las administraciones, o bajo otra perspectiva más triste, empobrecimiento injusto de los contribuyentes».

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es