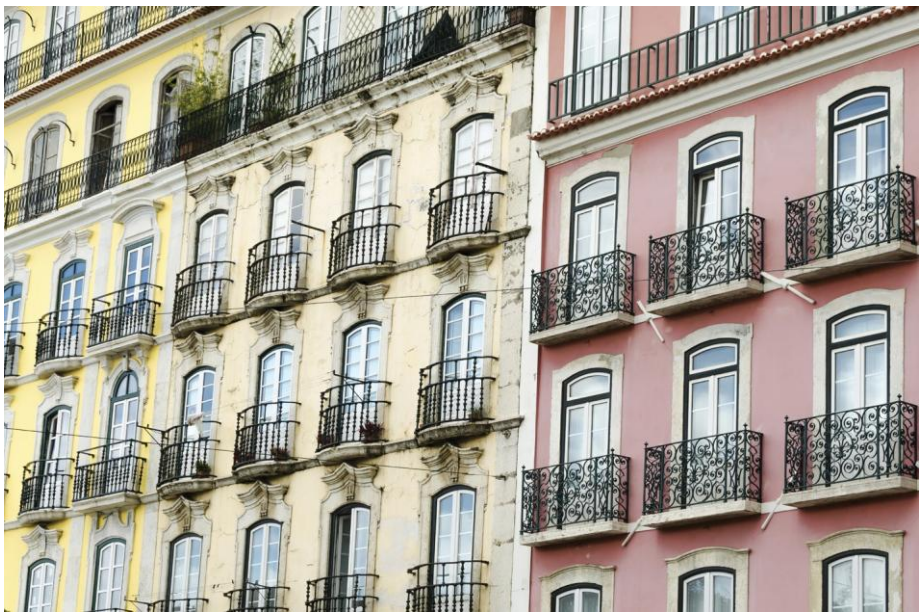
Impuesto municipal de plusvalía y ausencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos

Benjamín Górriz Gómez
Juez sustituto de Cataluña

SUMARIO

I. PRELIMINAR
I. ORIGEN DEL IMPUESTO
II. DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR
III. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
IV. CONCLUSIÓN



I. PRELIMINAR

En la situación de crisis económica que padecemos y que ha producido, entre otras consecuencias, que el valor de los inmuebles haya descendido, es posible que, a pesar de haberse enajenado un inmueble por un precio inferior al de su adquisición, el transmitente se haya visto obligado a pagar al Ayuntamiento correspondiente lo que comúnmente se denomina la "plusvalía municipal" o más técnicamente el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Teniendo en cuenta que la denominación tradicional del tributo -plusvalía- implica la existencia de una revalorización y que la propia denominación del impuesto indica que lo es sobre el "incremento del valor de los terrenos" transmitidos, cabe plantearse si dicho pago es o no exigible conforme a nuestro ordenamiento jurídico.

I. ORIGEN DEL IMPUESTO

En 1919 se instauró el tradicionalmente denominado "arbitrio de plusvalía" que, con distintas modificaciones hasta llegado hasta nuestros días. El siguiente repaso histórico se centra en la determinación del incremento de valor en caso de transmisión del pleno dominio de los terrenos, dejando al margen -a efectos de sencillez y claridad expositiva- los demás supuestos (constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, etc.)

A) Real Decreto de 13 de marzo de 1919

El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 (Gaceta de Madrid núm. 73, de 14 de marzo

de 1919), en uso de la autorización concedida al Gobierno por la Ley de 2 de Marzo de 1917, permitió a los Ayuntamientos imponer «un arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales» que tenía dos modalidades, la denominada "tasa de equivalencia", a la que estaban sujetas «las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente» y el arbitrio propiamente dicho.

La Exposición de Motivos de este Real Decreto recogía que «durante la última década, el Gobierno ha propuesto repetidamente a las Cortes el establecimiento de un gravamen sobre el aumento de valor de los terrenos urbanos. En esa serie de iniciativas gubernamentales se distinguen claramente dos períodos. Hasta 1915 el impuesto está concebido como arbitrio municipal; mientras que desde el proyecto de ley de 8 de Noviembre de aquel año, el gravamen aparece formando parte del plan general de ingresos del Estado». La norma opta por configurar el arbitrio como un recurso del presupuesto municipal.

En síntesis y por lo que aquí interesa, el arbitrio propiamente dicho era exigible por razón de la transmisión del dominio y por incremento de valor se entendía «la diferencia en más, entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el que el mismo terreno tuviese en la fecha de su enajenación». De ese incremento de valor "objeto del arbitrio" eran deducibles determinadas partidas como mejoras permanentes, contribuciones especiales o gastos necesarios de enajenación y adquisición (art. único apartados A, B y C).

B) Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924

El arbitrio fue recogido por el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924 (Gaceta de Madrid núm. 69, de 9 de marzo de 1924), que dentro del capítulo dedicado a la "imposición municipal" incluía, entre los impuestos municipales que se autorizaban, el "arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos" (art. 380.f).

Según su Exposición de Motivos, «[e]l arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos sitos en el término municipal, que no figuraba en el proyecto de 1918, se incorpora al Estatuto municipal, reduciendo sus tipos de gravamen a límites de gran prudencia y suprimiendo las deformaciones y limitaciones del impuesto que los intereses particulares habían introducido posteriormente en él».

Por lo que aquí interesa, el Estatuto se refiere al "objeto del arbitrio" y dispone que será «el incremento que, en un período determinado de tiempo, experimente el valor de los terrenos sitos en el término municipal (...)», entendiéndose por incremento de valor «la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que termine el período de la imposición, con respecto al dicho valor al comienzo del período»; del valor corriente en venta también eran deducibles determinadas partidas (art. 422). «(...) [T]oda transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio, realizada durante la vigencia de éste, termina el período de la imposición, que empezará a contarse desde la transmisión de dominio inmediata anterior (...)» (art. 424). Por valor corriente en venta se entendía «la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble» (art. 386.6º).

C) Texto Refundido de 24 de junio de 1955

La Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y el Texto Refundido de 24 de junio de 1955, también recogieron el "arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos" (arts. 477.h/ y 510 a 522 del Texto Refundido).

El "objeto del arbitrio" seguía definiéndose como «el incremento que, en un período determinado de tiempo, experimente el valor de los terrenos sitos en el término municipal (...)»; el período de imposición era «el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, y se computará a partir de la transmisión inmediata anterior (...)»; y se entendía por incremento de valor «la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que terminó el período de imposición y el valor del mismo terreno al comienzo del período»; estimándose que «el valor corriente en venta es la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría compra-

FICHA TÉCNICA

Resumen:
-
puesto desde su origen, y sustentándose en la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la duda acerca de si, teniendo en cuenta que la denominación tradicional del tributo -plusvalía- implica la existencia de una revalorización y que la propia denominación del impuesto indica que lo es sobre el incremento del valor de los terrenos transmitidos, su pago es o no exigible conforme a nuestro ordenamiento jurídico.

En base a las sentencias expuestas, cabe concluir que, cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tiene lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (LHL art.104.1), y éste no puede exigirse, independientemente de que siempre se produzca la existencia de teóricos incrementos por aplicación de las reglas de la LHL art.107.2. En tal situación de ausencia objetiva de incremento de valor se da un supuesto de no sujeción al impuesto, por no realización del hecho imponible, sin que sea admisible someter a gravamen un incremento de valor meramente irreal o ficticio.

Palabras clave:
base imponible, periodo de imposición.

Abstract:
and on the basis of the caselaw of the High Court of Justice of Catalonia, resolves the doubt surrounding whether or not payment of the Tax is enforceable in accordance with our legal system, taking into account the fact that the traditional name for the Tax – capital gains – implies the existence of an appreciation, and that the very name of the Tax indicates that it taxes the increase in value of the real estate that is conveyed.

On the basis of the judgments referred to, it may be concluded that where it is established and proven that in any specific case there has, in economic and real terms, been no appreciation, the factual prerequisite required by law in order for the Tax to apply is not met (Local Tax Authorities Law art.104.1), and the Tax cannot accrue, irrespective of the fact that theoretical increases always arise by application of the rules under art.107.2 of the Local Tax Authorities Law. In this situation, the objective absence of any increase in value gives rise to exemption from the tax, given that the taxable event has not occurred, and it is not admissible to tax a merely unreal or fictitious increase in value.

Keywords:
period.

dor para el inmueble» (art. 510 del TR). Del valor corriente en venta eran deducibles determinadas partidas (art. 512 del TR).

La regulación precisaba que «[p]ara fijar el valor en venta del terreno en la fecha en que se verificó su última transmisión y comenzó el período de imposición, los Ayuntamientos podrán tomar en cuenta los valores consignados en las escrituras o títulos correspondientes, y, en su defecto, los que resulten de valoraciones oficiales practicadas en aquella época a virtud de expedientes de expropiación forzosa, compra o venta de fincas por la Corporación, ensanche y demás de naturaleza análoga» (art. 511.3 delTR).

D) Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre

En ejecución de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto del Régimen Local, se aprobó el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, sobre ingresos de las Corporaciones Locales, que cambió la denominación de "arbitrio" por la de "impuesto": "Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos".

Con esta reforma desaparece la tasa de equivalencia como gravamen autónomo y pasa a ser configurada como una especie de pago a cuenta del impuesto, para cuando se devengue éste, hasta su definitiva desaparición con la Ley de Haciendas Locales.

En cuanto al impuesto en sí, el "objeto del impuesto" sigue siendo el mismo: el incremento del valor de los terrenos que hayan experimentado durante el período de imposición (art. 87). La "base del impuesto" venía constituida por «la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición» (art. 92.1), si bien se establecen una serie de reglas para fijar ese valor corriente en venta, de manera que «a los efectos de determinar el valor final no podrá tomarse en consideración el declarado por los interesados».

En concreto, en relación con el valor corriente en venta al terminar el período de imposición, al que la norma denomina "valor final", el art. 92.2, establecía las siguientes reglas:

«Primera.- Los Ayuntamientos fijarán periódicamente los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal, en cada una de las zonas, sectores, polígonos, manzanas o calles que al efecto juzguen preciso establecer, sin que el período de vigencia de tales tipos pueda ser inferior a un año. Para fijar los tipos unitarios del valor corriente en venta se tendrá en cuenta, en su caso el aprovechamiento urbanístico que, según su situación, corresponda a los terrenos sujetos a este impuesto.

Segunda.- A los efectos de determinar el valor final no podrá tomarse en consideración el declarado por los interesados.

Tercera.- La estimación hecha de conformidad con la primera de las reglas anteriores será susceptible, en el momento de la liquidación del impuesto, de un aumento o disminución hasta en un 20 por 100 sobre los tipos unitarios fijados para el período respectivo, teniendo en cuenta los siguientes factores:

a) Configuración del terreno en relación con fachadas a vías públicas, profundidad, aprovechamiento, distribución de las edificaciones y otras circunstancias análogas.

b) Características naturales del terreno y mayores o menores gastos para levantar o cimentar las edificaciones sobre él».

Y, en relación con el valor inicial del terreno, los apartados 3, 4 y 5 del mismo art. 92, establecían:

«3. El valor inicial del terreno se determinará igualmente de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 anterior. Cuando no existan estimaciones periódicas aprobadas por el Ayuntamiento para la fecha de iniciación del período de imposición, la Administración gestora podrá tomar en cuenta los que consten en los títulos de adquisición del transmitente o que resulten de valoraciones oficiales, practicadas en aquella época, en virtud de expedientes de expropiación forzosa, compra o venta de fincas por la Corporación, así como las derivadas de la comprobación del valor a efectos de la liquidación de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto de Derechos Reales.

4. El valor inicial así determinado se incrementará con:

a) El valor de las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto durante el período de imposición y subsistentes al finalizar el mismo.

b) Cuantas contribuciones especiales se hubieran devengado, por razón del terreno, en el mismo período. A estos efectos, cuando se trate de terrenos edificados, para determinar la parte proporcional de contribuciones especiales imputables al terreno, se tendrán en cuenta los siguientes porcentajes, en relación con la antigüedad de la finca beneficiada: (...)

5. El valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras permanentes, se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida del conjunto nacional de poblaciones, publicados por el Instituto Nacional de Estadística (...)»

E) Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril

El Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto

Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, recoge la anterior regulación salvo la corrección automática del valor inicial del terreno y contribuciones especiales y mejoras permanentes, previsión derogada por el art. 3 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio.

F) Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988

La Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre), dispone que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es «un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título (...)» (art. 105, dedicado a la naturaleza y hecho imponible).

La "base imponible" está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y para determinar el importe del incremento real «se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte del cuadro» de porcentajes contenido en el art. 108 de la Ley, estableciéndose una serie de reglas a fin de determinar el porcentaje a aplicar.

En las transmisiones de terrenos, su valor en el momento del devengo «será el que tenga[n] fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (art. 108.3). Impuesto de Bienes Inmuebles que disponía que el valor de los bienes inmuebles era «el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquellos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste» (art. 66).

G) Ley 51/2002, de 27 de diciembre

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, si bien suprime las diferencias en los porcentajes anuales de determinación del incremento de valor en función de la población de cada municipio, fijando un porcentaje único por cada período de generación y suprime los diferentes tipos máximos de gravamen, también en función de la población del municipio, fijando un tipo máximo único para todos los municipios, mantiene la fijación de la base imponible del impuesto por remisión al valor de los terrenos en el momento del devengo, que sigue

siendo también el que tengan determinado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

H) Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 5 de marzo de 2004

Por último, llegamos al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) que contiene la vigente regulación del impuesto.

El art. 104 -dedicado a la naturaleza y hecho imponible- dispone que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana «grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título(...)»; el 107.1 que «la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo (...)» y que «a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo (...)»; el 107.2 que el valor del terreno en el momento del devengo, en el caso de transmisiones de terrenos, será, con carácter general y sin perjuicio de las excepciones previstas en la propia Ley (valor catastral consecuencia de ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia y terrenos que, en el momento del devengo del impuesto, no tengan determinado valor catastral), «el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», esto es, según el art. 65 del mismo texto refundido, su valor catastral.

Y el art. 107.4, a efectos de determinar la base imponible, dispone:

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

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

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de ma-

nifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado».

II. DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR

Sirva la anterior exposición para dejar constancia de que si bien el legislador se refería, originariamente, al "objeto del arbitrio o del impuesto" y, a partir de la Ley de Haciendas Locales de 1988, al "hecho imponible", lo cierto es que lo sometido a gravamen ha sido en todos los casos lo mismo: el incremento de valor experimentado por los terrenos durante un período de tiempo determinado, el que media entre su adquisición y su posterior enajenación, pero mientras que, originariamente, tal incremento se determinaba por la diferencia entre los valores de enajenación y de adquisición, con la cautela de entender dichos valores "en condiciones normales" y admitiendo, en principio, los valores consignados en las escrituras o títulos correspondientes, a partir de un determinado momento el valor de enajenación -y también el de adquisición- deja de ser el declarado por los interesados en los correspondientes títulos o escrituras para ser fijado, en un primer momento, periódicamente por la Administración y, en un momento posterior -en el que nos encontramos-, se prescinde totalmente del valor inicial, de manera que el incremento de valor experimentado por el terreno, objeto de gravamen por el impuesto, es determinado única y exclusivamente en función del valor final del terreno, que es su valor catastral.

En relación con el valor catastral, cabe señalar que el art. 72 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, dispuso que «[l]as Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes». En igual sentido, el art. 14 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, previó que las leyes anuales de presupuestos generales del Estado actualizaran los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podían ser diferentes para cada clase de inmuebles (apartado 1) o por coeficientes de actualización por grupos de municipios (apartado 2). El art. 32.1 del vigente Texto Refundido de dicha Ley -aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo- prevé igualmente que las leyes anuales de presupuestos generales del Estado actualicen los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podrán ser diferentes para grupos de municipios o clases de inmuebles (apartado 1), o distintos dentro de un mismo municipio en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores (apartado 2).

Así en virtud de la previsión del apartado 1, las leyes de presupuestos generales del Estado para los años 2000 (art. 69 Ley 54/1999, de 29 de diciembre), 2001 (art. 62 Ley 13/2000, de 28 de diciembre), 2002 (art. 61 Ley 23/2001, de 27 de diciembre), 2003 (art. 60 Ley 52/2002, de 30 de diciembre), 2004 (art. 60 Ley 61/2003, de 30 de diciembre), 2005 (art. 63 Ley 2/2004, de 27 de diciembre), 2006 (art. 62 Ley 30/2005, de 29 de diciembre), 2007 (art. 64 Ley 42/2006, de 28 de diciembre), 2008 (art. 70 Ley 51/2007, de 26 de diciembre) y 2009 (art. 72 Ley 2/2008, de 23 de diciembre) establecieron un coeficiente de actualización de los bienes urbanos del 1,02 cada año, por lo que los valores catastrales de estos bienes aumentaron en un 2,00% cada año. La Ley de presupuestos generales del Estado para el año 2010 (art. 78 Ley 26/2009, de 23 de diciembre) fijó un coeficiente de actualización para estos bienes del 1,01; y la de para el año 2011 (art. 77 Ley 39/2010, de 22 de diciembre) del 1,00, por lo mantuvo los valores catastrales de 2010 [(1)].

Pues bien, con arreglo a la actual regulación del impuesto municipal de referencia, para determinar la cuota que corresponde satisfacer, en síntesis, se toma el valor catastral del terreno en el momento del devengo del impuesto (momento de la transmisión), sobre ese valor se aplica un porcentaje anual en función del número de años transcurridos -número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento, dice el art. 107.4 del Texto Refundido-, y sobre el resultado se aplicará el tipo de gravamen fijado por cada ayuntamiento (art. 108). Con el resultado práctico de que la cuota siempre resultará positiva.

Llegados a este punto existen, en esencia, dos posturas antitéticas, la que entiende que la Ley de Haciendas Locales establece una fórmula objetiva de determinación de la cuota del impuesto que debe ser aplicada obligatoriamente por los ayuntamientos, con independencia de que exista o no incremento real de valor, mientras que, por contra, se considera que la fórmula legal sólo resulta aplicable en caso de que exista el presupuesto inexcusable de existencia de incremento de valor. Polémica que ha llegado a los tribunales de justicia y que ha sido decidida por sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que -ya se adelanta- optanporlasegundadelasposturas.

III. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

A) Procede comenzar citando la sentencia de la Sala de lo Contencioso-adminis-

trativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de marzo de 2012 (Sec. 1ª, rec. 432/2010, ponente D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda).

La parte recurrente viene a alegar que para que pueda exigirse el IIVTNU resulta indispensable que los terrenos de los que haya dispuesto el sujeto pasivo hayan experimentado un incremento de valor y que en los ejercicios 2007 a 2010 los incrementos de valor que se produjeron no tenían base real alguna, creándose una presunción de que los terrenos han experimentado un incremento de valor, que constituye una ficción.

La sentencia explica[2] que «[e]l actual IIVTNU, cuyos antecedentes se remontan al año 1919 con la instauración del denominado Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, podría llegar a generar ciertos problemas de justicia tributaria a la hora de acometer el cálculo de la base imponible. En efecto (...) lo cierto es que el eventual aumento de valor real del terreno urbano no se calcula en la actualidad por las diferencias (en términos absolutos) entre el valor de transmisión y el de adquisición sino que el parámetro matemático que se maneja viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral del suelo. Obviamente, por pequeño que sea el incremento del valor catastral en un contexto de crisis económica marcado por la disminución de los precios del mercado, la disociación de la que habla la demanda podría producirse eventualmente».

Más adelante, en relación con la base imponible del impuesto, plantea la posibilidad de que, con arreglo al actual Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, el incremento de valor gravado no sea el real sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible. En concreto, afirma lo que sigue:

«Si la base imponible debe medir o cuantificar adecuadamente el hecho imponible, no hay que olvidar que, en este sentido, con anterioridad a la Ley 51/2002, de modificación de la Ley de Haciendas Locales, el artículo 108.1 de ésta última establecía que la base imponible del impuesto estará constituida por el incremento real de valor de los terrenos.

Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real: en efecto, el actual artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales apunta que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos".

En consecuencia, podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, no resultando descartable un saldo de plusvalía positiva con independencia -o, de manera más explícita, de espaldas- del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado».

Y, a continuación, en el Fundamento de Derecho Sexto, concluye:

«Sin perjuicio de lo expuesto, parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

(...) la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

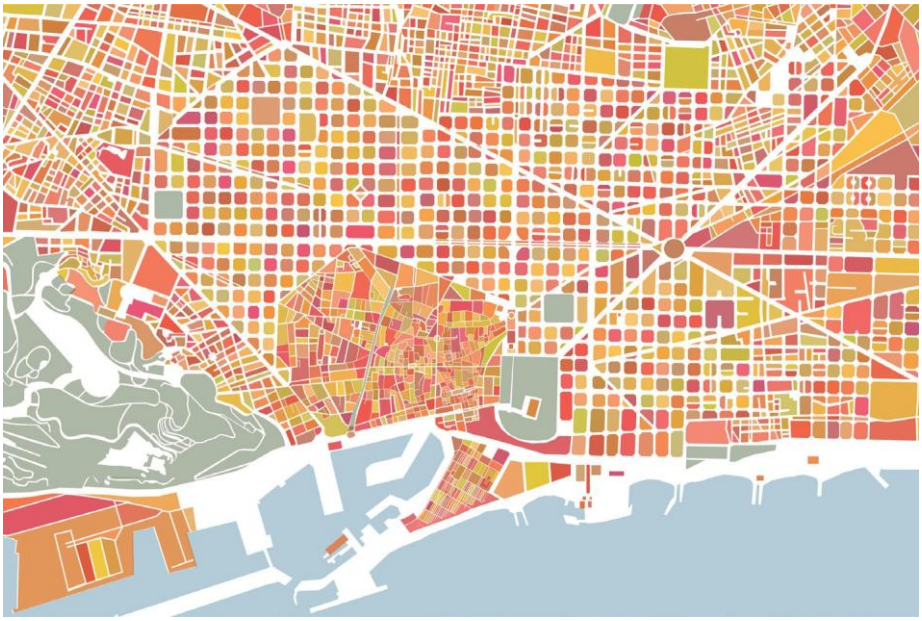
1ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado».

B) En igual sentido, puede citarse la sentencia de la misma Sala y Sección de fecha 22 de marzo de 2012 (rec. 511/2011, ponente D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán), que recoge que «[s]egún las estadísticas oficiales que acompaña la demanda, el precio de la vivienda ha bajado entre 2008 y 2011 más de un 12% y, en cambio, la evolución teórica en el mismo período según la Ley y la Ordenanza [reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento demandado] es un aumento de más del 11%».

En su Fundamento de Derecho 4º, en relación con la determinación de la base imponible, argumenta lo siguiente:

«El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el



art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988 se limitó a elevar a modelo para todos los Ayuntamientos de España la solución que había adoptado el Ayuntamiento de Madrid por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha quebrado dramáticamente en los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica, y siendo retroalimentado por sus consecuencias.

Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropiamente llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum, en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior).

El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter "real" del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

Sin embargo, el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica».

La sentencia también afirma que «[l]as mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios»; se refiere -igual que la anterior sentencia citada- a «la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales» por lo que «ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)»; y, a continuación, plasma las dos consecuencias ya transcritas en la sentencia anterior:

> «1ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzcalaexistenciadeteóricosincrementos.
>
> 2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado».

Por último añade que «no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución

no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos».

C) La doctrina de las dos anteriores sentencias ha sido asumida y seguida por otras de la misma Sala y Sección, que las citan y reproducen sus fundamentos, como las de fechas 12 de septiembre de 2012 (rec. 516/2011, ponente D.ª María Jesús Emilia Fernández de Benito) ó 18 de julio de 2013 (rec. 515/2011, ponente D. Ramón Gomis Masque), de manera que sentencias recientes como la de 18 de julio de 2016 (rec. 20/2016, ponente D.ª Emilia Giménez Yuste), resume la cuestión brevemente en los siguientes términos:

«(...) la controversia jurídica, en torno a la procedencia de exigir el pago de un impuesto cuando no se ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna por cuanto en la transmisión del terreno no se ha obtenido ningún beneficio, sino justamente lo contrario, es una cuestión que ha generado una gran controversia.- En este sentido, cuando en la transmisión del terreno no se ha obtenido ningún beneficio, sino justamente lo contrario, la postura que se ha mantenido por la Sala es la que cita la apelante en su escrito: si no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 de la LHL) y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. Junto con lo anterior, hemos declarado asimismo que la liquidación del IIVTNU deberá ser o no anulada, dependiendo de si puede considerarse debidamente acreditada la inexistencia, en términos económicos y reales, del incremento del valor de la finca transmitida».

IV. CONCLUSIÓN

En definitiva y en palabras de las sentencias citadas, cabe concluir que «cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos». En tal situación de ausencia objetiva de incremento de valor se dará un supuesto de no sujeción al impuesto, por no realización del hecho imponible, sin que sea admisible someter a gravamen un incremento de valor meramente irreal o ficticio.

Las dichas sentencias vienen a desmontar el andamiaje establecido por la ley para prescindir del valor inicial -de adquisición- en la cuantificación del incremento de valor, establecido, como explica la sentencia citada de 22 de marzo de 2012,

Las dichas sentencias vienen a desmontar el andamiaje establecido por la ley para prescindir del valor inicial -de adquisición- en la cuantificación del incremento de valor, establecido, como explica la sentencia citada de 22 de marzo de 2012, «por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella», pero que no estaba previsto para una situación de disminución del precio de los inmuebles, consecuencia de la crisis económica general -ni el legislador lo ha adaptado a tal situación-, de manera que en esta nueva situación el incremento de valor a gravar deberá existir en términos reales y objetivos, lo que, en la práctica, se traduce en una cuestión de prueba. No se trata de alegar meramente la inexistencia de incremento de valor sino de acreditar su realidad; en este sentido, las sentencias se remiten a la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, e incluso a la tasación pericial contradictoria, a la que procederá acudir también en los casos en que se afirme la existencia de un incremento de valor inferior al resultante de la aplicación de la fórmula legal.

Para finalizar, debe dejarse constancia de la existencia de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de los de Donostia-San Sebastián, respecto de los arts. 107 (referido a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución, que fue admitida a trámite por el Tribunal Constitucional, con el núm. 1012-2015 (BOE 30 de abril de 2015), y que pende de resolución ante dicho alto tribunal.

(1) Las Leyes de presupuestos generales del Estado para los años siguientes establecieron coeficientes de actualización conforme a lo dispuesto en el apartado 2, antes mencionado, esto es, fijando coeficientes de actualización de los valores catastrales de los inmuebles urbanos en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores, fijándose para ponencias de valores que entraron en vigor a partir de 2005 ó 2006 coeficientes inferiores a 1,00 (art. 73 Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de presupuestos generales para 2014; art. 62 Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de presupuestos generales para 2015; art. 67 Ley 48/2015, de 29 de octubre, de presupuestos generales para el año 2016)

(2) Antes de entrar en el fondo de la cuestión, la sentencia recoge que «las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 2007, 2008 y 2009 fijaron coeficientes de actualización para los valores catastrales de los bienes inmuebles del 2%; en cambio, la Ley 26/2009, de 23 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, en materia de tributos locales, actualizó los valores catastrales de los bienes inmuebles en un 1%; finalmente, la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 teniendo en cuenta la situación del mercado inmobiliario, por lo que a los tributos locales se refiere, mantiene los valores catastrales de los bienes inmuebles».