

# El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco

TERESA ESTÉFANO ÁLVAREZ  
5º curso de Doble Grado en Derecho y  
Administración y Dirección de Empresas.  
Universidad de Deusto

FECHA DE RECEPCIÓN / SARRERA-DATA: 17/09/2018

FECHA DE ADMISIÓN / ONARTZE-DATA: 3/11/2021

**Resumen:** El presente trabajo estudia los aspectos generales del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para, a continuación, analizar los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en relación con la sujeción al citado impuesto de las transmisiones que traigan causa de una adquisición a título lucrativo.

**Palabras clave:** Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, adquisiciones lucrativas, transmisiones patrimoniales.

---

\*Trabajo premiado en la III Edición del “Premio Adrián Celaya para Jóvenes Juristas”, otorgado por la Academia Vasca de Derecho/Zuzenbidearen Euskal Akademia, en septiembre de 2018

Academia Vasca de Derecho  
Zuzenbidearen Euskal Akademia

Ilustre Colegio Notarial del País Vasco  
Euskal Herriko Notario Elkargo Txit Prestua

Ilustre Colegio de la Abogacía de Bizkaia  
Bizkaiko Abokatuen Elkargo Ohoretsua

ISSN: 2173-9102 Boletín *JADO*. Bilbao. Año XVI. Nº 29. Enero-Diciembre, 2019-2020-2021, pp. 159-207.  
D.L./L.G.: BI-1677-03 *JADO* Aldizkaria. Bilbo. XVI. urtea. 29 zk. 2019-2020-2021, Urtarrila-Abendua, 159-207 or.

**Hiri lurren balio gehikuntzaren gaineko udal zergaren egungo egoera, Konstituzio Auzitegiaren epaien ondoren. Euskal Autonomia Erkidegoan horrek duen eragina**

**Laburpena:** Lan honetan aztertzen dira Hiri Lurren balio gehikuntzaren gaineko udal zergaren ikuspegi orokorrak. Jarraian, Konstituzio Auzitegiaren epaiak aztertzen dira, zehazteko zein diren zerga horren pean dauden eskuraketak.

**Gako-hitzak:** hiri lurren balio gehikuntzaren gaineko udal zerga, dohain bidezko eskuraketak, ondare eskualdaketak.

**Current situation of the increased value of the estate property municipal tax after the last Constitutional Court resolutions. Incidence in the Basque Country**

**Abstract:** The present work studies the general aspect of the increased value of the estate property municipal tax, followed-up the analysis of the Constitutional Court resolutions about the applicability of that tax to gratuitous title grant.

**Key words:** increased value of the estate property municipal tax, gratuitous title grant, Property Transfers.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. II. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: 1.1 Antecedentes y regulación. 1. 2 Fundamento del IIVTNU. 1.3. Hecho imponible. 1.4 Base imponible. III. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 3.1 Planteamiento. 3.2 Pronunciamiento del Tribunal Constitucional. 3.3 Vulneración de principios constitucionales (artículo 31.1 CE). A. Principio de capacidad económica. B. Principio de no confiscatoriedad. 3.4 Consecuencias inmediatas de la declaración de inconstitucionalidad. 3.5 Cambios normativos posteriores a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. IV. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO Y POSTERIOR TRANSMISIÓN. 4.1 Vulneración de principios constitucionales (Artículo 31 CE). Inexistencia de plusvalía. 4.2 Imprudencia de considerar el valor de adquisición cero. 4.3 Determinación del valor de adquisición. 4.4 Principio de estanqueidad versus unidad relativa de valoraciones. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA. VII. LEGISLACIÓN. VIII. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

## I. INTRODUCCIÓN

La reciente crisis económica ha puesto de manifiesto ciertas deficiencias relevantes de nuestro sistema tributario. En particular, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en adelante IIVTNU, ha sido duramente criticado por la objetividad y ficción de la fórmula utilizada para el cálculo de su base imponible.

El IIVTNU es un impuesto local, de carácter potestativo, objetivo, real, de naturaleza directa y de devengo instantáneo, cuya gestión está atribuida en exclusiva a los Ayuntamientos. Según el Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca de 2014<sup>1</sup>, el peso del IIVTNU en relación con la recaudación total por tributos locales fue en dicho ejercicio del 7,3%

<sup>1</sup> ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI. *Informe anual integrado de la Hacienda Vasca 2014*. País Vasco: Departamento de Hacienda y Economía, 2016.

para el conjunto de los Municipios de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ascendiendo en Bizkaia al 4,5%.

El IIVTNU grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio.

Durante los años del llamado “boom inmobiliario”, los terrenos, se transmitían generalmente por un valor superior al que se habían adquirido y al ser la regla general la existencia de plusvalía para el transmitente, los obligados tributarios procedían al pago de este tributo, sin plantearse cuestión alguna en relación con su funcionamiento ni legalidad. En este panorama, el fundamento de su exacción no se discutía: “rescatar para la comunidad una parte de las plusvalías producidas por la actuación de la Administración creadora de infraestructuras y servicios”<sup>2</sup>.

Sin embargo, a partir del año 2008 comienza, como es sabido, una progresiva e importante depreciación del valor de los inmuebles, en consecuencia, la regla general de existencia de plusvalía pasa a ser la excepción, produciéndose en la mayoría de los supuestos gravados por el IIVTNU una minusvalía para su transmitente.

En este contexto, ha habido dos posturas claramente diferenciadas: por un lado, los defensores de que la determinación de la base imponible del IIVTNU está sujeta a una presunción *iuris tantum*, según la cual, si el contribuyente puede demostrar que no existe un incremento de valor del terreno, no hay hecho imponible<sup>3</sup>; por el contrario, la jurisprudencia

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Supremo n.º. 2573/1996, de 29 de abril de 1996, Ref. Consejo General del Poder judicial, n.º STS 2573/1996.

<sup>3</sup> Entre otros, MORENO SERRANO, Beatriz. “IIVTNU. Aspectos más relevantes de su ordenamiento jurídico”. *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*. Madrid, 2012, p. 176.

y la doctrina administrativa venían mantenidos que nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure*, lo cual significa que en toda transmisión, se entiende producido el hecho imponible. Frente a esta última postura, la vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscatoriedad, consagrados en el apartado primero del artículo 31 de la Constitución de 1978<sup>4</sup> (en adelante, CE) ha sido lo más cuestionado en este nuevo escenario económico.

Teniendo en cuenta lo anterior, no era difícil advertir la sucesión de pronunciamientos judiciales en pro de la reforma del impuesto, como de hecho ha sucedido y que ha culminado con las recientes Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero 2017<sup>5</sup>; STC 37/2017, de 1 de marzo 2017<sup>6</sup> y STC 59/2017, de 11 de mayo 2017<sup>7</sup>, a través de las cuales, el Alto Tribunal declara inconstitucionales y nulos, los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de las Normas Forales reguladoras del IIVTNU en los Territorios Históricos de Gipuzkoa<sup>8</sup> y Álava<sup>9</sup>, y los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 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

<sup>4</sup> Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978, pp. 29313 a 29424.

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional nº 26/2017, de 16 de febrero de 2017, Ref. *La Ley*, nº 2615/2017.

<sup>6</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional nº 37/2017, de 1 de marzo de 2017, Ref. *La Ley*, nº 5797/2017.

<sup>7</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, nº 59/2017, de 11 de mayo de 2017, Ref. *La Ley*, nº 37759/2017.

<sup>8</sup> Norma Foral 16/1989, de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 10 de julio de 1989.

<sup>9</sup> Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Álava*, 28 de agosto de 1989, nº 99.

Locales (en adelante, TRLRHL)<sup>10</sup>, “en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

Sin embargo, como veremos en este trabajo, la problemática del IIVTNU no ha sido del todo resuelta, y todavía quedan pendientes de abordar importantes cuestiones relacionadas con la regulación de este impuesto.

El presente trabajo se estructura en tres apartados. En primer lugar, haremos una breve referencia a los aspectos generales del IIVTNU. A continuación, estaremos en condiciones de analizar con detalle los pronunciamientos del Tribunal Constitucional previamente señalados. En tercer y último lugar, trataremos una cuestión concreta: la relativa a la sujeción al impuesto en aquellas transmisiones que provienen de una adquisición a título lucrativo; en este sentido, haremos referencia a la actuación de algunos Ayuntamientos del Territorio Histórico de Bizkaia, entre ellos el de Bilbao.

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

### 2.1 Antecedentes y regulación

El IIVTNU es también conocido como “Impuesto de Plusvalía”, ya que la primera vez que los poderes públicos tomaron en cuenta el incremento de valor de los terrenos como materia imponible fue en el año 1910, cuando Canalejas atribuyó a los municipios la posibilidad de establecer el “arbitrio de plusvalía”. Algunos proyectos más se presentaron<sup>11</sup> hasta la im-

<sup>10</sup> 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. *Boletín Oficial del Estado*, de 9 de marzo de 2004, n° 59, pp. 10284-10342.

<sup>11</sup> El 8 de noviembre de 1915, el proyecto de Ley Bugallal, que lo configuraba como impuesto estatal; el 24 de septiembre de 1916 el Proyecto de Ley Alba, también estatal; el 16 de julio de 1918 el proyecto de González Besada, sobre las bases del de 1910. Ley

plantación por Real Decreto de 13 de marzo de 1919, del Arbitrio sobre los Incrementos de Valor de los Terrenos, en favor de los Ayuntamientos, manteniendo la naturaleza potestativa. Las normas que con posterioridad lo regularon hasta 1978, mantuvieron el carácter municipal y potestativo del tributo. Sin embargo, a partir del Real Decreto ley 15/1978, de 7 de junio<sup>12</sup>, subsiste el carácter municipal, pero pasó a ser, por primera vez, de obligada imposición para los municipios capitales de provincia o con población igual o superior a veinte mil habitantes. La Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales<sup>13</sup>, vuelve a otorgar al Impuesto el carácter potestativo para todos los Ayuntamientos, circunstancia que se mantiene en la legislación vigente contenida en el TRLRHL.

En cuanto a su regulación, en territorio común, debemos estar a lo establecido en los artículos 104 a 110 del citado TRLRHL, y a falta de disposiciones reglamentarias dictadas por el Estado, para su concreta aplicación, atenderemos a las normas de las correspondientes Ordenanzas Municipales, que necesariamente deberá aprobar el Ayuntamiento que quiera exaccionar este impuesto.

En relación con los Territorios Históricos (en adelante, TTHH), el vigente Concierto Económico por el que se regulan las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, no contiene referencia expresa al IIVTNU, pero su artículo 42 hace una mención general a la posibilidad de que las instituciones

---

de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, la primera Ley que autorizaba a un Gobierno para imponer este arbitrio municipal.

<sup>12</sup> Real Decreto Ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, relativo a ingresos de las Corporaciones Locales y sobre dotación de los presupuestos especiales de urbanismo correspondientes a 1978. *Boletín oficial del Estado*, 9 de junio de 1978, n.º 137, pp. 13463 a 13464.

<sup>13</sup> Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín oficial del Estado*, 30 de diciembre de 1988, n.º 313, pp. 36636 a 366665.

competentes de los TTHH puedan mantener, establecer y regular otros tributos propios de las Entidades Locales, con vinculación a la estructura general establecida para el sistema tributario local en régimen común<sup>14</sup>. En ejercicio de esta facultad, se han aprobado las Normas Forales reguladoras del IIVTNU, 46/1989, de 19 de julio en Álava; NF 16/1989, de 5 de julio, de Gipuzkoa y NF 8/1989, de 30 de junio, de Bizkaia<sup>15</sup>.

En el caso de Navarra, se estará a lo establecido en Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra<sup>16</sup>; concretamente en su Capítulo V.

## 2.2 Fundamento del IIVTNU

Este impuesto local, de carácter potestativo, directo, objetivo, real y de devengo instantáneo, que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos, con motivo de su transmisión, tiene su base legal en el artículo 47 CE: “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística”. Señala ORÓN MORATAL que es frecuente encontrar la afirmación de que “el IIVTNU es el único impuesto que encuentra su fundamento directo en la Constitución, por ser una forma de participación de las comunidades en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos”<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de mayo de 2002, n° 124, pp. 18617 a 18636.

<sup>15</sup> Norma Foral 8/1989, de 30 de junio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 19 de junio de 1989.

<sup>16</sup> Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. *Boletín Oficial de Navarra*, 20 de marzo de 1995, n° 36.

<sup>17</sup> ORÓN MORATAL, Germán. “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. En MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego (Coord.). *Los tributos locales*. Segunda Edición. Madrid: Ed: Civitas, 2010, pp. 687 a 770.

En todo caso, el fundamento de esta figura impositiva no es gravar el posible incremento de valor experimentado por el correspondiente terreno como consecuencia de la actuación de su titular, sino el incremento de valor de los terrenos derivado de actividades ajenas a dicho titular, fundamentalmente, de la acción urbanística. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT):

“El fundamento del IIVTNU no es tanto gravar el incremento real provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora del alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.) produciéndose que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por el obtenido”<sup>18</sup>.

### 2.3 Hecho imponible

El hecho imponible del IIVTNU se encuentra definido en idénticos términos en el artículo 104.1 del TRLRHL y en el artículo primero de las Normas Forales del IIVTNU de los TTHH de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava:

“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 terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.

---

<sup>18</sup> Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0153-14, de 23 de enero de 2014, Ref. Dirección General de Tributos.

En el apartado segundo de dicho artículo, se recoge taxativamente que únicamente estarán sujetos a al IIVTNU los terrenos que tengan la consideración de urbanos “a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél... y los clasificados como de características especiales a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles”, quedando no sujetos los considerados a efectos del IBI de de naturaleza rústica.

Añadiendo a continuación que a los efectos de este impuesto estará asimismo sujeto a este el incremento del valor que experimentan los terrenos integrados en los bienes inmuebles.

En definitiva, y como bien señala MERINO JARA, para que tenga lugar el hecho imponible del IIVTNU, es preciso que concurren varios elementos o circunstancias. En primer lugar, la existencia de un terreno que tenga la calificación de urbano. En segundo lugar, que se ponga de manifiesto la existencia de un incremento de valor y finalmente, que dicho incremento de valor se produzca como consecuencia de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio. Puntualiza el autor, que “el incremento de valor debe concurrir para que nazca la obligación tributaria, de manera que si tal elemento no concurre nos encontraríamos ante un supuesto de no sujeción”<sup>19</sup>.

## 2.4 Base imponible

El artículo 107 TRLRHL y el artículo 4 de las Normas Forales de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, establecen que la base imponible de este impuesto está constituida “por el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo

<sup>19</sup> MERINO JARA, Isaac. “Inconstitucionalidad parcial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2017, n° 230.

de un periodo máximo de 20 años”. Para determinar la base imponible, debe tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, cuyas reglas de determinación se establecen en el apartado segundo, y el porcentaje anual que corresponda aplicar, señalado en el apartado tercero.

En efecto, el apartado segundo recoge las reglas para la determinación del valor de terreno en el momento del devengo en los siguientes supuestos: en las transmisiones de terrenos, dispone la ley, que el valor será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio, establece el precepto, que “los porcentajes anuales contenidos en el apartado 3, se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra anterior que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”; en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, señala, “que los porcentajes anuales contenidos en el apartado 3 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra a) que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas”; finalmente, respecto a los supuestos de expropiaciones forzosas, se establece que “los porcentajes anuales contenidos en el apartado 3 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en la letra a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio”.

El apartado cuarto del citado precepto del TRLRHL, recoge los porcentajes mínimos anuales a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, que cada Ayuntamiento fija en sus respectivas Ordenanzas Municipales.

### III. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

#### 3.1 Planteamiento

La Sala del Tribunal Constitucional en las Sentencias 26/2017 de 16 de febrero, 37/2017 de 1 de marzo y 59/2017 de 11 de mayo, ha declarado nulos e inconstitucionales los artículos referidos al sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU, “en la medida en que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”.

Sin embargo, con anterioridad a dichos pronunciamientos, los órganos judiciales, a la hora de tratar los supuestos de no incremento de valor de las transmisiones de bienes sujetos al IIVTNU, eran proclives a señalar que la determinación de la base imponible se tenía que llevar a cabo necesariamente mediante criterios de carácter objetivo, operando como ficción jurídica o presunción *iuris et de iure*, es decir, sin admitir prueba en contrario. De acuerdo con esta postura, se produce siempre y en todo caso un incremento de valor y por ende, el hecho imponible del impuesto, cuya base imponible vendrá dada indefectiblemente por el resultado de aplicar las normas de cuantificación contempladas en los artículos 107 del TRLRHL y 4 de las Normas Forales de los TTHH.

En esta línea se pronunciaba el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, señalando, que la regla de valoración normativa no se podía sustituir ni alterar voluntariamente:

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

“No se está con ello ante ningún tipo de presunción legal, sino ante lo que doctrinalmente suele calificarse como regla normativa de valoración, que forma parte inherente de la estructura de la norma y que el intérprete u operador no puede sustituir ni alterar a voluntad”<sup>20</sup>.

En este mismo sentido, ha señalado la DGT, que “el impuesto no somete a tributación una plusvalía real”, sino que por expreso deseo del legislador, se estaba gravando la plusvalía cuantificada a través de un método objetivo disociado de la realidad, de forma que podía ser inferior o superior al incremento real del terreno, no admitiendo prueba en contrario<sup>21</sup>.

Como consecuencia de los pronunciamientos previamente descritos, nos encontramos con resoluciones como la del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Barcelona, de 11 de diciembre de 2014, que desestimó un recurso fundado en la nulidad de las liquidaciones del IIVTNU al no ser exigible dicho impuesto por la inexistencia de hecho imponible, puesto que en las operaciones de compraventa en cuestión, no se habían generado incrementos de valor entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión. Sin embargo, se señaló que “la base imponible del IIVTNU no es una presunción *iuris tantum*, sino un criterio objetivo fijado por el legislador y de obligado cumplimiento”, y que mientras no se modifique la normativa vigente, la misma goza de presunción de legalidad y de constitucionalidad<sup>22</sup>.

Correlativamente, por mucho que pueda ser evidente y notorio el decremento de valor de los inmuebles, se desprendía de la jurisprudencia

---

<sup>20</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, 446/2016 de 24 de octubre, Ref. Aranzadi, n° 2016/1490.

<sup>21</sup> Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0291-14, de 6 de febrero de 2014, Ref. Aranzadi, n° 2014/116554.

<sup>22</sup> Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo 291/2014, de 11 diciembre, Ref. Aranzadi, n° 2015/191599.

que si se comparaba su valor real en la fecha de adquisición con la fecha de transmisión y por mucho que esta realidad se constatará mediante dictamen pericial o documental, no puede defenderse la no sujeción al impuesto. El Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Pamplona de 13 de junio de 2014 consideró, que el propietario de un terreno debía asumir los riesgos por la depreciación de sus propiedades:

“Cuando la pérdida de valor del terreno no se debe a una actuación administrativa, sino a la evolución negativa de la coyuntura económica, el propietario que adquirió voluntariamente el terreno y, que de ser positiva dicha coyuntura se hubiera beneficiado de la revalorización del mismo, debe asumir también el riesgo de una rentabilidad negativa por la depreciación de sus propiedades, sin derecho a compensación”<sup>23</sup>.

Los pronunciamientos descritos eran cada vez mayores a medida que la crisis económica dominaba el sector inmobiliario. En esta época, la venta de bienes sujetos al IIVTNU por un valor inferior al que se habían adquirido no era un hecho aislado, más bien una realidad muy frecuente. Consecuentemente, la constitucionalidad del IIVTNU en relación con los preceptos reguladores del cálculo de su base imponible empezó a verse cuestionada, dado que parecía vulnerar dos de los principios fundamentales del sistema tributario: la capacidad económica y la no confiscatoriedad. A pesar de ello, la DGT, en la ya señalada Consulta de 23 de enero de 2014, afirmaba, que al igual que el Ayuntamiento encargado de la comprobación tributaria no podía atribuir una cuantía mayor cuando el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, tampoco cabe solicitar la aplicación de una base imponible menor e incluso la no sujeción, cuando se considere que se ha

---

<sup>23</sup> Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 107/2014 de 13 de junio, Ref. Aranzadi, nº 2014/1675.

producido un incremento de valor real menor o que éste no ha existido, respectivamente<sup>24</sup>. Ello se debe, como se ha señalado, a que el legislador decidió determinar el incremento de valor del terreno en base a una fórmula objetiva regulada en el artículo 107 del TRLRHL y en el artículo 4 de las Normas Forales de los TTHH.

Ante este panorama, no faltaban autores como CAYÓN GALIARDO, que consideraban muy acertadamente, que el efecto del incremento del valor del inmueble quedaba desmentido debido a la crisis del sector inmobiliario: “no son raras las operaciones en las que los contribuyentes, que han sufrido una clara pérdida, deben tributar debido a que la ley siempre tiene el falso efecto de crear una ganancia”<sup>25</sup>. Y por su parte, FALCÓN Y TELLA manifestó, como muchos otros, la inadecuación de la premisa en la que se basa la regulación del IIVTNU, en virtud de la cual el suelo siempre sube de valor<sup>26</sup>.

### 3.2 Pronunciamiento del Tribunal Constitucional

Como era de esperar, la polémica relacionada con el IIVTNU llegó al Pleno del Tribunal Constitucional que, por Providencia de 28 de abril de 2015, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad en la que se planteaba el siguiente supuesto de hecho: entidad mercantil que vendió en enero del 2014 un inmueble de su propiedad sito en el término municipal de Irún, por un importe de 600.000 euros que había sido adquirido en mayo de 2013 por un importe de 3.101.222,45 euros.

<sup>24</sup> Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0153-14, de 23 de enero de 2014, Ref. Dirección General de Tributos.

<sup>25</sup> CAYÓN GALIARDO, Antonio. “Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU”. *Revista Técnica Tributaria*, n° 110, 2015, p. 15.

<sup>26</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo Contencioso administrativo, n° 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013”. *Quincena fiscal*, n° 21, 2013, p. 9.

Fruto de la anterior transmisión, el Ayuntamiento de Irún le giró una liquidación tributaria por este impuesto de 17.899,44 euros.

En este sentido, la Norma Foral del IIVTNU en Gipuzkoa impedía, al igual que en los TTHH de Bizkaia y Álava y en territorio común, como hemos expuesto, cualquier prueba en contrario en la determinación de la base imponible del tributo, reduciéndose las posibilidades impugnatorias a la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto.

La cuestión de inconstitucionalidad culminó con la Sentencia del Tribunal Constitucional número 26/2017, de 16 de febrero, referida a la regulación del IIVTNU en Gipuzkoa, por la que se declaran inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, en la medida, únicamente, en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor. Con posterioridad, se pronunció en este mismo sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/2017, de 1 de marzo 2017, respecto a los mismos artículos de la Norma Foral sobre el IIVTNU de Álava y finalmente, en relación con la normativa de territorio común, en la Sentencia número 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, declarando inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL “en la medida en que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

La Sala del Tribunal Constitucional hace referencia en las citadas sentencias, “a los supuestos de no incremento o incluso de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana” llegando a la conclusión, de que no existe ninguna justificación en el hecho de “imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo”, y por ello se admitió, que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de la capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE.

Si bien es cierto que es válida la política legislativa consistente en someter a tributación los incrementos de valor mediante un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, entiende el Tribunal Constitucional, que “una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal”.

El Alto Tribunal, destaca, además, en la Sentencia 59/2017 de 11 de mayo, que el objeto del impuesto regulado por la norma estatal cuestionada es el incremento de valor que podrían haber experimentado los terrenos durante un determinado intervalo de tiempo. Sin embargo, el gravamen no se vincula necesariamente a la existencia de ese incremento, sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo.

“Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento”.

En consecuencia, los preceptos que regulan la cuantificación de la base imponible del IIVTNU, tanto en las Normas Forales de Álava y Gipuzkoa, como en el TRLRHL, son declarados inconstitucionales, si bien es cierto, señala el Tribunal Constitucional, que únicamente en la medida “en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”.

En efecto, la inconstitucionalidad no se predica del impuesto en sí, sino solamente en relación con aquellos casos en los que no hay un incremento de valor, ni siquiera de forma potencial. Para el Tribunal Constitucional estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual, la mera titularidad de unos terrenos de naturaleza urbana genera en todo caso, en su titular al momento de su transmisión y al margen de la situación real de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.

Finalmente, advierte el Tribunal Constitucional que corresponde al legislador, a partir de la publicación de las citadas sentencias, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones del régimen legal del impuesto que permitan no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Y como bien señalaba SOTO MOYA, ante esta situación, la reforma de la regulación estatal no puede hacerse esperar, pues la vulneración de los principios de justicia tributaria cuando no hay un incremento gravable es más que evidente<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> SOTO MOYA, María. “La inaplazable reforma el IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad”. *Revista Quincena fiscal*. 2017, nº 11, pp. 61 a 76.

### 3.3 Vulneración de principios constitucionales (artículo 31.1 CE)

Los preceptos anteriormente citados en relación con el cálculo del IIVTNU son inconstitucionales y nulos, pero únicamente “en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor e impiden a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia”, como bien reitera el Tribunal Constitucional.

Ello se debe fundamentalmente, a la vulneración de dos principios que ya han sido señalados con anterioridad: el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad. El artículo 31.1 CE relativo a que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, configura un mandato que vincula no solo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos ya que, como señala el Pleno del Tribunal Constitucional en la Sentencia de 4 de noviembre de 2004:

“Si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación”<sup>28</sup>.

También recuerda en este sentido, que la capacidad económica opera de forma singular respecto de cada persona, así como que la Constitución prohíbe expresamente y en todo caso la confiscatoriedad, de tal manera que cualquier tributo que agote la riqueza imponible o que someta a

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, 193/2004 de 4 de noviembre, Ref. Aranzadi, nº 2004/193.

gravamen una riqueza inexistente, estaría incurriendo en un resultado confiscatorio contrario a la Constitución<sup>29</sup>.

El método de valoración objetivo establecido en el artículo 107 TRLRHL, así como en el artículo 4 de las Normas Forales de los TTHH, ha sido declarado inconstitucional, en la medida en que grava consecuencias no reales, en contra del principio de capacidad económica. Pero, además, ante la inexistencia de una plusvalía en la transmisión de inmuebles sujetos al IIVTNU, se vulneran también otros principios, como el principio de no confiscatoriedad, de equidad y justicia. SOTO MOYA señala en este sentido que, en efecto, el problema se suscita en relación con el incremento del valor que deriva de la aplicación de unos preceptos que configuran unas plusvalías que no son reales ni ciertas. Es por ello, por lo que la consecuencia no es sólo la transgresión de la capacidad económica, sino que puede incluso alcanzar el carácter confiscatorio<sup>30</sup>.

#### a. Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica implica, como señala CORTÉS DOMÍNGUEZ, que “han de contribuir a las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello”<sup>31</sup>. Otros autores, como FERREIRO LAPATZA, lo definen como “el tratamiento igual de los iguales y desigual de los desiguales” o que “a igual capacidad económica igual gravamen, y a desigual capacidad económica desigual gravamen”<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> GARRIGUES. “Newsletter Fiscal Foral País Vasco”. Abril 2017, p. 5. Web de Garrigues. [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/newsletter-tributario-abril-2017](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/newsletter-tributario-abril-2017).

<sup>30</sup> SOTO MOYA, M.: “La inaplazable reforma ...”. *Op. Cit.*, pp. 61-76.

<sup>31</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Valentín: *Ordenamiento Tributario Español*, vol. I, Madrid: Ed. Civitas, 1985, p. 71.

<sup>32</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I. Madrid, Ed. Marcial Pons, 2004, p. 58.

El Pleno del Tribunal Constitucional, en virtud de la sentencia de 16 de febrero de 2017, se refiere a la capacidad económica como un principio constitucional, que impide al legislador establecer tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial:

“En todo caso, que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal, cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica”.

En definitiva, en virtud de este principio, se prohíbe gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. Añade la citada sentencia, que el art. 31.1 CE exige, que la contribución de cada individuo al sostenimiento de los gastos públicos se ha de realizar “no de cualquier manera”, sino “de acuerdo con su capacidad económica, erigiéndose en un criterio inspirador del sistema tributario, en un principio ordenador de dicho sistema”, que a diferencia de otros principios, opera singularmente respecto de cada persona.

En suma, la regulación del IIVTNU no contemplaba la posible existencia de una minusvalía en el momento de realizar una transmisión, con lo que estaba haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, se han estado sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias y, por lo tanto, contrarias a la capacidad económica del contribuyente.

Se ha de tener en cuenta, como señala COLAO MARÍN, que la mera fundamentación constitucional o social no fundamenta el gravamen si no

existe tal capacidad económica en el caso concreto<sup>33</sup>. La consecuencia de todo lo anterior, como afirma CAYÓN GALIARDO es, que el fundamento del impuesto basado en el artículo 47 de la CE, va a prestar un escaso servicio al tributo y a su aceptación. Y esto es así, porque su configuración normativa lo aleja de la finalidad perseguida como principio de la política social y económica, “de suerte que terminará por ser un elemento más bien útil para su crítica que para su consolidación en el conjunto del sistema”<sup>34</sup>. MARTÍN DELGADO también advierte en este sentido, que los tributos deben intervenir orientando a los ciudadanos en sus elecciones económicas<sup>35</sup>. En efecto, en la actualidad, una de las finalidades perseguidas más importantes debe ser la de la mejora de la situación económica de los ciudadanos. Sin embargo, este objetivo no puede cumplirse si se establece una carga sobre una capacidad económica inexistente.

Por todo lo anterior, y como señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 11 de diciembre de 1992, el principio de capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos es una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra<sup>36</sup>. Consecuentemente, el hecho de someter a tributación unas plusvalías inexistentes o ficticias, por aplicación de los artículos 107 TRLRHL y 4 de las Normas Forales de los TTHH, explica que hayan sido declarados los preceptos cuestionados nulos e inconstitucionales, “en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor e imponen a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia”.

<sup>33</sup> COLAO MARÍN, Pedro Ángel. “IIVTNU, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Quincena fiscal*. n° 20, 2016, p. 58.

<sup>34</sup> CAYÓN GALIARDO, A. “Las reactivadas dudas sobre ...”. *Op. Cit.*, p. 18.

<sup>35</sup> MARTÍN DELGADO, J.M. “Derecho financiero y derechos fundamentales...”. *Op. Cit.*, pp. 72 y 73.

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, 221/1992, de 11 de diciembre, Ref. *Boletín Oficial del Estado*, ECLI:ES:TC:1992:221.

## b. Principio de no confiscatoriedad

En relación con la interdicción constitucional de la confiscatoriedad de los tributos regulada en el artículo 31.1 CE, señala el Tribunal Constitucional, en la Sentencia del 4 de octubre de 1990 que, en virtud de este principio, se obliga “a no agotar la riqueza imponible, so pretexto del deber de contribuir”. Añade, que el supuesto de confiscatoriedad tendría lugar, si se privara al sujeto pasivo de sus “rentas y propiedades” por aplicación de los diferentes impuestos que conforman el sistema tributario, “desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución, el derecho a la propiedad privada”<sup>37</sup>.

No obstante, el Tribunal Supremo destaca, que este principio no puede predicarse por el mero hecho de que su exacción produzca efectos gravosos, siendo necesaria la prueba que demuestre, que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de donde deriva el hecho imponible<sup>38</sup>.

Finalmente cabe añadir, que “el principio de no confiscatoriedad pone en relación el sistema tributario con el derecho a la propiedad, reconocido en el artículo 33 de la Constitución”<sup>39</sup>, y dado que lo que se prohíbe es que la imposición tenga alcance confiscatorio, añade el Alto Tribunal en la sentencia anteriormente mencionada, que la prohibición debe aplicarse al sistema en su conjunto y no solo a cada una de sus figuras ya que “siendo confiscatoria cada una de esas figuras tributarias en particular, la aplicación conjunta de todas ellas llegará a privar al sujeto pasivo de sus rentas o propiedades”.

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, 150/1990, de 4 de octubre. Ref. *Boletín Oficial del Estado*, nº 266.

<sup>38</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, 7576/2000, del 21 de octubre, Ref. Consejo General del Poder Judicial, nº STS 7579/2000.

<sup>39</sup> Biblia de los tributos de Gipuzkoa. “Capítulo I. Principios Generales, objeto y ámbito de aplicación”. Marzo 2018, Wolters Kluwer.

### 3.4 Consecuencias inmediatas de la declaración de inconstitucionalidad

Como consecuencia a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de las Normas Forales de Gipuzkoa y Álava, así como de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, dichos preceptos han quedado expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, consecuencia que, obvia y necesariamente, ha sido asumida por diversos Tribunales Superiores de Justicia y Juzgados del orden Contencioso Administrativo. En este sentido, la Norma Foral de Bizkaia reguladora del IIVTNU, configura la base imponible del mismo en los mismos términos que las respectivas a Álava y Gipuzkoa. Por ello, han de entenderse los preceptos citados igualmente expulsados de ésta última.

Estas sentencias abren la posibilidad de poder recuperar el IIVTNU en aquellas transmisiones realizadas en el pasado en las que pueda constatarse la pérdida de valor del terreno y respecto de las cuales se autoliquidó el IIVTNU. Incluso podría permitirse la revisión de aquellas situaciones en las que, como consecuencia de la determinación de la base imponible de forma objetiva, el impuesto haya consumido totalmente el beneficio obtenido o haya supuesto un gravamen desproporcionado de la plusvalía real<sup>40</sup>.

La doctrina y jurisprudencia, en base a los fallos del Tribunal Constitucional, han realizado un llamamiento al legislador, en aras de colmar la incertidumbre generada con dichos pronunciamientos. Así, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Santander señala entre otros, que:

“La ausencia objetiva de incremento de valor del terreno impide que la transmisión quede sujeta a tributación por el impuesto y, que la Administración carece de cobertura normativa que le habilite a exigir el IIVTNU, en tanto que no hay un método de de-

<sup>40</sup> GARRIGUES. “Newsletter Fiscal...”. *Op. Cit.*, p. 5.

terminación de la base imponible, constitucionalmente admitido, sin que esta ausencia puede ser resuelta por los órganos de gestión, sino que tan sólo puede ser colmada por el legislador mediante la aprobación de una nueva normativa”<sup>41</sup>.

### **3.5 Cambios normativos posteriores a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional**

Tanto en territorio común como en los TTHH, se han dado los primeros pasos encaminados a adaptar la normativa vigente a los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional. En este sentido, el legislador ha admitido, que para que nazca la obligación tributaria, es necesaria la existencia de un incremento de valor de los terrenos.

El 9 de marzo de 2018, se ha publicado la Proposición de Ley, en territorio común, por la que se modifica el texto refundido de la TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias<sup>42</sup>. En su exposición de motivos señala, que el objeto de la Ley es dar una rápida respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de las recientes sentencias del Tribunal Constitucional, sin esperar el completo desarrollo del proceso de reforma abierto con la creación por parte del Gobierno de la Comisión de Expertos para la revisión y análisis del actual sistema de financiación local.

Entre las distintas modificaciones propuestas, se introduce un nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU para los casos en los que el sujeto

<sup>41</sup> Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Santander 123/2017, de 14 de junio, Ref. Aranzadi, nº 2017/230412.

<sup>42</sup> Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, 9 de marzo de 2018, nº 225-1.

pasivo acredite, que no ha obtenido un incremento de valor por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno. Por otro lado, con el objeto de mejorar técnicamente la determinación de la base imponible, se sustituyen los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante una norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario, así como los coeficientes de actualización de valores catastrales a que se refiere el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo<sup>43</sup>. Finalmente, y como consecuencia de la introducción del citado supuesto de no sujeción, se establece que los Ayuntamientos podrán efectuar las comprobaciones que correspondan en su caso.

En Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, se han publicado respectivamente el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 20 de junio<sup>44</sup>, el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo<sup>45</sup> y el Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio<sup>46</sup>, con el objeto, también, de dar respuesta

<sup>43</sup> Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. *Boletín Oficial del Estado*, 9 de marzo de 2004, n° 58, pp. 10137 a 10154.

<sup>44</sup> Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Álava*, 5 de abril de 2017, n° 40.

<sup>45</sup> Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 31 de marzo de 2017, n° 64.

<sup>46</sup> Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 22 de junio de 2017, n° 119.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

normativa inmediata a los efectos de las citadas sentencias del Tribunal Constitucional en la aplicación del IIVTNU, y sin perjuicio, señala la introducción del Decreto Normativo de Álava, “de establecer en un futuro una regulación normativa más profunda”.

Estas reformas, al igual que la Proposición de Ley en territorio común, parten del presupuesto de que para que nazca la obligación de satisfacer el impuesto será precisa la existencia de un incremento de valor de los terrenos “puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos”.

En definitiva, como señala SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO:

“Resulta clarividente que el Decreto Foral-Norma pretende aclarar el supuesto de hecho necesario para que nazca la obligación tributaria; esto es, evidentemente, que se produzca un efectivo incremento de valor de los terrenos, que se determinará por un método comparativo: la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión”<sup>47</sup>.

Sin embargo, si bien es cierto que se ha introducido el citado supuesto de no sujeción, han mantenido el sistema para determinar la base imponible del IIVTNU intacto. Por ello, podría considerarse, que estas reformas no han extraído todas las consecuencias de los principios marcados por el Tribunal Constitucional en las sentencias citadas, lo que quizá se pueda acometer más adelante en una reforma más en profundidad<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. “La base imponible del IIVTNU a debate. Medición y fórmula de cálculo tras los pronunciamientos recientes”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2017, nº 231.

<sup>48</sup> GARRIGUES. “Newsletter Fiscal ...”. *Op. Cit.*, p. 5.

En definitiva, y a pesar de que las nuevas regulaciones recogen, sin lugar a dudas, el espíritu y las recomendaciones del Tribunal Constitucional, todavía quedan pendientes por resolver algunas cuestiones problemáticas, como la que comentaremos en el siguiente epígrafe, referida a aquellos supuestos concretos en los que la transmisión viene precedida de una adquisición lucrativa en la que no se ha producido un desembolso efectivo, pero que resulta ser de un valor inferior al declarado o comprobado por la Administración en el impuesto que la gravó.

#### IV. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO Y POSTERIOR TRANSMISIÓN

Nos consta la práctica de algunos Ayuntamientos del Territorio Histórico, entre ellos el de Bilbao, de considerar en relación con las liquidaciones del IIVTNU, que se genera siempre y en todo caso una plusvalía cuando la transmisión objeto de tributación se realiza sobre un inmueble que fue adquirido a título lucrativo y con independencia de que se transmite a un valor inferior al que se adquirió por dicho título.

Ello es consecuencia de la incertidumbre generada no solo por las sentencias previamente analizadas, sino también porque el legislador, al menos en Bizkaia, debería haber contemplado este supuesto en el Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio y no lo ha hecho, a diferencia de lo que ocurre en la Proposición de Ley en territorio común:

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel”.

Por lo tanto, son dos las posturas que existen en la actualidad, en relación con la determinación del valor de adquisición de inmuebles adquiridos a título lucrativo que se transmiten posteriormente. Por un lado, que se considere que siempre y en todo caso hay hecho imponible, es decir, una plusvalía, suponiendo un valor de adquisición “cero”. Y, por otro lado, que se contemple que no hay plusvalía, si habiendo adquirido el inmueble a título lucrativo se transmite a título oneroso por un precio inferior al valor de adquisición, valorado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o bien, el comprobado por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión, en caso de que sea mayor al primero.

#### **4.1 Vulneración de principios constitucionales (Artículo 31 CE). Inexistencia de plusvalía**

La declaración de inconstitucionalidad y nulidad del Tribunal Constitucional de los artículos referidos al sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU, en la medida en que “somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” cuestiona, si en el supuesto planteado, nos encontramos ante una vulneración del principio de capacidad económica y más aún, si el tributo puede llegar a tener carácter confiscatorio. Ello será determinante para poder incluirlo en los supuestos de no sujeción recientemente considerados por el legislador, en la última modificación del Decreto Foral Normativo 3/2017.

Si se adquirió a título oneroso el inmueble que va a ser transmitido, sin producirse plusvalía alguna, la sujeción al IIVTNU sería contraria al principio de capacidad económica e incluso, podría llegar a ser confiscatorio si agota la riqueza del contribuyente como consecuencia de la tributación, tal y como hemos visto. Sin embargo, no queda tan claro en

el supuesto en el que se transmite un inmueble que se adquirió a título gratuito, y por ello, es ahora objeto de análisis.

En primer lugar, como ya se ha estudiado con anterioridad, la vulneración del principio de capacidad económica del impuesto impide considerar como hecho imponible y, por ende, no sujeto al impuesto, un negocio jurídico en el que no se ponga de manifiesto una cierta capacidad económica. Consecuentemente, “se ha de gravar la riqueza allí donde se encuentra”.

Que el Ayuntamiento de Bilbao contemple que en el supuesto de transmisión de un inmueble adquirido a título lucrativo, siempre y en todo caso se produce una plusvalía, implica, al igual que en los supuestos analizados con anterioridad por el Tribunal Constitucional, que se está vulnerando el principio de capacidad económica. Como indica CHECA GONZÁLEZ “un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva a que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles”<sup>49</sup>. No se puede sostener, por lo tanto, la aplicación de las fórmulas objetivas de cuantificación de la base imponible del IIVTNU a las adquisiciones a título lucrativo, porque ello nos lleva a estimar unas ganancias inexistentes o ficticias, tal y como nos consta, viene realizando el Ayuntamiento de Bilbao.

En cuanto al principio de no confiscatoriedad, doctrinalmente señala PALAO TABOADA que el calificativo de confiscatorio se ha de entender como “equivalente contrario al principio de propiedad privada”<sup>50</sup>.

En aplicación al caso concreto, podemos afirmar que el alcance confiscatorio del tributo es de “diferente magnitud”, cuando el inmueble ha sido

<sup>49</sup> CHECA GONZÁLEZ. “El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”.

<sup>50</sup> PALAO TABOADA, Carlos. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”. *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, pp. 319 y 320.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

adquirido a título lucrativo o a título oneroso. En el primero de los casos, hay una adquisición del inmueble objeto de transmisión a título gratuito y el desembolso a realizar por el adquirente estuvo constituido por la correspondiente contribución al Impuesto de Sucesiones y Donaciones que concorra en cada caso (incluso pudiendo llegar a estar exento). Por lo tanto, no se ha desembolsado un precio de venta, que sí concurre cuando se adquiere a título oneroso. En definitiva, el desembolso de capital es menor o incluso inexistente cuando se ha adquirido a título lucrativo.

Sin embargo, ello no impide su calificación como impuesto de naturaleza confiscatoria. Está doctrinalmente confirmado, que la incorrecta cuantificación de la riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, puede producir como resultado, efectos confiscatorios. Y así lo entiende GARCÍA DORADO, y añade que es por lo tanto necesario que la base imponible esté establecida conforme a criterios adecuados:

“Es necesaria una acertada elección de los hechos imponibles como índices de capacidad contributiva, que la base imponible sea adecuada como elemento de cuantificación del hecho imponible y que el tipo aplicable que nos proporciona la cuantía del gravamen sea el idóneo”<sup>51</sup>.

Se puede concluir, después de tratar de manera diferenciada ambos principios, que no poniéndose de manifiesto capacidad económica alguna en la transmisión del inmueble, tener que hacer frente al pago de este impuesto, obligaría al contribuyente a tener que acudir a otras fuentes de renta, lo que pudiera dar lugar a tildarlo, igualmente, de confiscatorio. Consecuentemente, al igual que en los supuestos de adquisición y transmisión onerosa, no estará sujeto al IIVTNU la minusvalía generada por la diferencia entre

<sup>51</sup> GARCÍA DORADO. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Ed. Dykinson, 2002, p. 158.

el valor de adquisición de un inmueble adquirido a título lucrativo y su valor de transmisión. Por todo lo anterior, es de vital importancia, a falta de una regulación al respecto, esclarecer la determinación o cuantificación del valor de adquisición cuando ésta tuvo lugar a título gratuito.

#### **4.2 Imprudencia de considerar el valor de adquisición cero**

Para configurar la existencia o no de una plusvalía, debemos atender a dos valoraciones: el valor de adquisición y el valor de transmisión, ya que la ganancia o pérdida estará constituida por la diferencia entre ambos. Es objeto de análisis la determinación del primero y la improcedencia de considerar el mismo de cuantía igual a cero, situándonos temporalmente en el momento en el que se adquirió el inmueble que posteriormente se transmite.

Las transmisiones lucrativas pueden quedar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en última instancia, al Impuesto sobre Sociedades. En el caso de tratarse de bienes inmuebles, al IIVTNU y también al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Como regla general, en el supuesto planteado, el adquirente del inmueble deberá satisfacer tanto el Impuesto de Sucesiones y Donaciones como el IIVTNU. Señala el artículo 1 de la Norma Foral del Impuesto de Sucesiones y Donaciones<sup>52</sup>, que el Impuesto es de naturaleza directa y subjetiva, y grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Además, constituye el hecho imponible, en virtud del artículo 4, la “adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, la adquisición de bienes y de-

<sup>52</sup> Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 1 de abril.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

rechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos y la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el apartado a) del artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Por otro lado, el transmitente a título lucrativo del inmueble soporta el IRPF sobre la ganancia patrimonial que genera, en el caso de transmisiones *inter vivos*.

Por lo tanto, volviendo al caso concreto, cuando el ahora transmitente del inmueble lo adquirió a título lucrativo, tuvo que satisfacer como regla general, el pago del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, así como el correspondiente del IIVTNU. Sin embargo, siguiendo la lógica seguida por ciertas corporaciones municipales, entre ellas el Ayuntamiento de Bilbao, para poder considerar que ese valor de adquisición fue cero, la transmisión de un inmueble a título lucrativo no debería producir desembolso alguno por el ahora transmitente cuando éste adquirió el inmueble, produciéndose siempre y en todo caso una ganancia patrimonial sujeta al IIVTNU. Por el contrario, como hemos señalado, no se puede negar que no exista un valor de adquisición, puesto que el que adquirió a título lucrativo tuvo que satisfacer los señalados impuestos en función de una base imponible derivada de la existencia de aquél.

Por todo lo anterior, y como acertadamente señala MERINO JARA, los problemas que quedan por resolver tienen mucha enjundia. ¿Cómo se ha de determinar el incremento de valor?; ¿Por la diferencia de valores de adquisición y enajenación de los terrenos que consten en la escritura?; ¿Por la diferencia entre los valores catastrales de los mismos en un momento y otro?; ¿Por la diferencia de valores comprobados a efectos, por ejemplo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales?; ¿Por la diferencia entre sus valores

contables en una fecha y otra?<sup>53</sup> y en lo que aquí nos ocupa, ¿qué valor de adquisición se ha de considerar?

### 4.3 Determinación del valor de adquisición

En aras a responder las citadas cuestiones, concretamente a la determinación del valor de adquisición a efectos de las transmisiones de terrenos, y en relación con el supuesto planteado (transmisiones de inmuebles sujetos al IIVTNU y que provienen de una adquisición a título lucrativo), señala el artículo 20.2 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, que dicho valor será, el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Por su parte, la Norma Foral del IBI<sup>54</sup>, establece en su artículo 6, que “la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles que se regula en la Norma Foral del Catastro Inmobiliario del Territorio Histórico de Bizkaia”. El problema radica en que la consideración de dicho valor da lugar siempre a una plusvalía, y por ende al hecho imponible del IIVTNU.

Es por ello necesario, encontrar otras formas de determinación del valor de adquisición al supuesto planteado. Además, afirma ALONSO ARCE, que el criterio de valoración catastral ha ido perdiendo importancia como referente en la determinación de la base imponible de los diferentes impuestos que conforman nuestro sistema tributario. En este sentido, hace referencia el autor, al valor mínimo atribuible, como posible valoración a considerar en la medida en que éste, se acerca más al valor de mercado<sup>55</sup>.

<sup>53</sup> MERINO JARA, Isaac. “Inconstitucionalidad parcial del Impuesto sobre el Incremento ...”. *Op. Cit.*

<sup>54</sup> Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 24 de mayo.

<sup>55</sup> ALONSO ARCE, Iñaki. “El valor catastral y su actualización en el Territorio Histórico de Bizkaia”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2016, n° 220. Dice

Continuando con estas conexiones impositivas sobre la valoración, previstas de forma expresa en la normativa de los diferentes tributos, en el ámbito del IRPF, el artículo 46 de la Norma Foral IRPF respecto a las transmisiones a título lucrativo, remite al ISD, al establecer que: “cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Las normativas reguladoras de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, toman en consideración a efectos de determinación de la base imponible en las transmisiones onerosas de bienes y derechos el valor real de los mismos, y en las transmisiones mortis causa de bienes y derechos y en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Sin embargo, el artículo 20 de la Norma Foral del ISD establece normas especiales para determinados supuestos:

“No obstante lo establecido en el apartado anterior y sin perjuicio de la comprobación administrativa a la que se refieren los artículos 37 y siguientes de esta Norma Foral, los bienes y derechos que se relacionan a continuación podrán valorarse por los valores que se indican: a) Los bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana mediante la aplicación de las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible”.

---

el citado: «La necesidad de contar con un valor fiscal que se acercara mucho más al valor de mercado que el valor catastral dio lugar al nacimiento en el año 2000 del valor mínimo atribuible a los bienes inmuebles, primero para los de naturaleza urbana y posteriormente para los de naturaleza rústica».

Es destacable, en favor del valor mínimo atribuible que, a diferencia del valor catastral, ostenta una vigencia anual basada en estudios de mercado realizados todos los años en relación con muestras de tasaciones para préstamos hipotecarios del ejercicio anterior. Es por ello, señala ALONSO ARCE, por lo que ha ido cobrando un protagonismo importante en la determinación de la base imponible o en las normas que regulan la comprobación de valor de los tributos<sup>56</sup>.

Por todo lo anterior, parece razonable, que el valor de adquisición a tener en cuenta en aquellos inmuebles adquiridos a título lucrativo sea el determinado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, su valor real o valor mínimo atribuible (sin perjuicio del que pudiera resultar de la comprobación realizada por la Administración) y no cero, como viene sosteniendo el Ayuntamiento de Bilbao.

#### **4.4 Principio de estanqueidad *versus* unidad relativa de valoraciones**

Esta remisión al Impuesto de Sucesiones y Donaciones responde al principio de unidad relativa de valoraciones. Si hay una materia en el ámbito tributario que cuenta con polémica, es la referida a la unidad o estanqueidad tributaria. Estos dos principios han tenido su máxima relevancia en los aspectos relativos a la determinación del valor de un bien o una renta.

En relación con el principio de unidad de valoraciones, establece GARCÍA MARTÍNEZ, que el valor establecido por la Administración en relación con un impuesto quedará contagiado a otros impuestos siempre que el valor tributario del bien sobre el que se basa el tributo guarde similitudes con dichos impuestos. En caso contrario, se refiere el autor al principio de estanqueidad, haciendo referencia a que el valor considerado para li-

---

<sup>56</sup> ALONSO ARCE, I. “El valor catastral y su actualización ...”. *Op. Cit.*

quidar un tributo se aplicará, en virtud de este principio, exclusivamente en ese impuesto, con independencia de otros que concurren en relación con el negocio jurídico realizado<sup>57</sup>.

Así, la doctrina configura el principio de unidad de valoraciones, como un “resultado coordinado en materia de valoraciones”. Autores como el mencionado con anterioridad, consideran, que se trata de “una exigencia derivada del principio de igualdad en la imposición”. La unidad relativa de valoraciones tiene su fundamento, no solo en el principio de la unidad de la personalidad jurídica de la Administración o en la doctrina de los actos propios, sino también, como señala RUIZ GARCÍA, en el principio de seguridad jurídica, en el de igualdad en la imposición y en la eficacia y coordinación de la actuación administrativa<sup>58</sup>. La trascendencia de establecer un criterio de valoración para determinar el valor de adquisición se encuentra, en poder garantizar la seguridad jurídica del sujeto pasivo, así como en potenciar la coordinación y la eficacia de la actuación administrativa.

Lo normal, e incluso lo deseable, es que en los supuestos en los que distintos impuestos consideran iguales criterios a efectos de valoración de un bien o derecho, sea la propia normativa de estos, la que de forma expresa y a través de la técnica de la remisión, haga posible esta unidad de valoraciones a la que hemos hecho referencia. Ello ocurre, por ejemplo, en la Norma Foral del IRPF, al remitir al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, o en la Norma Foral del IIVTNU, al remitirse a la Norma Foral del IBI. Sin embargo, en el caso del IIVTNU, nos remite a un valor que no puede ser tenido en cuenta a estos efectos, y consecuentemente,

<sup>57</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. “Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores”. *Impuestos*. 2000, Ref. D -83, tomo 2, Ed. *La Ley*, nº 1169/2002.

<sup>58</sup> RUIZ GARCÍA, José R. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Ed. Civitas, 1987, pp. 159 y 160.

debemos realizar la valoración que, a nuestro juicio, resulte pertinente y case con los principios fundamentales del derecho Tributario.

Al hilo de lo anterior, establece GARCÍA MARTÍNEZ, que es factible la adopción del principio de unidad de valoraciones, cuando resulte, de forma clara y evidente, la adopción de similares criterios de valoración en las distintas figuras tributarias:

“Aun en el caso de que no se produzca esa remisión expresa a la normativa de otro tributo, pero resulte de forma clara y evidente la adopción de similares criterios de valoración en distintas figuras tributarias, es factible la adopción de ese principio de unidad de valoraciones, y ello, por exigencias derivadas de principios constitucionalmente reconocidos como el de igualdad en la imposición, el de seguridad jurídica o el de coordinación y eficacia en la actuación de la Administración Pública”<sup>59</sup>.

Otros autores, como GÓRRIZ GÓMEZ, también se posicionan a favor de este principio, al considerar que es razonable y coherente, que la valoración de un bien realizada por una Administración tributaria vincule a las posteriores valoraciones que realicen otras administraciones competentes en relación con dicho bien<sup>60</sup>.

Correlativamente, la jurisprudencia también se ha pronunciado sobre el principio de unidad y estanqueidad de las valoraciones. A favor del primero, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 acoge la tesis de la unidad fiscal:

<sup>59</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. “Unicidad versus estanqueidad cuando...”. *Op. Cit.*

<sup>60</sup> GÓRRIZ GÓMEZ, Benjamín. “La valoración realizada por la administración tributaria autonómica vincula a la estatal. A propósito de la STS de 21 de diciembre de 2015”. *Revista Aranzadi Doctrinal*. n° 8/2016. Dice el citado: «Parece razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas».

“La Sala entiende que la circunstancia de que ambas valoraciones vayan referidas a distintos tributos y hayan sido efectuadas por Administraciones territoriales distintas no permite, por sí sola, rechazar la comprobación previamente efectuada, dada la proximidad de las dos valoraciones, la identidad del objeto de comprobación en las mismas, la absoluta falta de crítica – por los actos recurridos– del acto previo del órgano competente y la total ausencia de motivación de la decisión de apartarse de sus conclusiones”<sup>61</sup>.

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de diciembre de 2015, hace prevalecer el principio de unidad sobre el de estanqueidad de los tributos, al declarar que “la valoración previa de un bien realizada por la Administración tributaria autonómica, a efectos del ITP y AJD, vincula a la Administración Tributaria del Estado a la hora de determinar la ganancia patrimonial a efectos del IRPF”<sup>62</sup>.

Por otro lado, hay que señalar que el principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9.1. b) de la Ley General Tributaria<sup>63</sup> que dispone, que “los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán (...) por las Leyes propias de cada tributo”, precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, negando la interconexión de los tributos dentro del sistema tributario.

---

<sup>61</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2013. Ref. Aranzadi, nº 2013/8171.

<sup>62</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, 5460/2015, de 21 de diciembre de 2015, Ref. Consejo General del Poder Judicial, nº STS 5460/2015.

<sup>63</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, de 18 de diciembre de 2003, nº 302, pp. 44987 a 45065.

Sin embargo, como acertadamente enuncia GÓRRIZ GÓMEZ, el principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un sistema tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica e igualdad<sup>64</sup>. Hubo un intento normativo de superar el principio de estanqueidad con en el Decreto 208/1974, de 25 de enero<sup>65</sup>, que desarrolló el Decreto Ley 12/1973, de 30 de noviembre<sup>66</sup>, al modificar la tributación de las plusvalías en el IRPF respecto de la valoración de los activos enajenados:

“De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuesto de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo”.

No obstante, la crisis del principio de estanqueidad no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos. En efecto, ambos principios, de estanqueidad y unidad de valoraciones, como señala el Tribunal Supremo:

<sup>64</sup> GÓRRIZ GÓMEZ, B. “La valoración realizada por la administración tributaria...”. *Op. Cit.*

<sup>65</sup> Corrección de erratas del Decreto 208/1974, de 25 de enero, por el que se modifica la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Estado* de 15 de febrero de 1974, n.º 40, pág. 3057.

<sup>66</sup> Decreto Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica. *Boletín Oficial del Estado* de 1 de diciembre de 1973, n.º 288, pp. 23255 a 23260.

“no han de regir de modo absoluto y su prevalencia ha de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes, de las similitudes y diferencias de los tributos en liza”<sup>67</sup>.

En definitiva, y en lo que al caso concreto planteado se refiere, es sostenible que, para valorar los inmuebles adquiridos a título lucrativo, se remita a lo establecido al respecto en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por la conexión con los diferentes tributos que, del mismo modo, remiten a lo establecido en dicha regulación, así, por ejemplo, el IRPF.

Además, todo lo anterior, coincide con lo establecido en la Propuesta de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en el ámbito del territorio común.

En conclusión, y como ya se ha señalado, a efectos de esta Propuesta y del análisis del principio de unidad de valoraciones, parece razonable que el valor de adquisición a tener en cuenta en los terrenos adquiridos a título lucrativo y que posteriormente se transmiten, sea el determinado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, su valor real o valor mínimo atribuible (sin perjuicio del que pudiera resultar de la comprobación realizada por la Administración).

## V. CONCLUSIONES

**PRIMERA.** – EL IIVTNU viene siendo un impuesto de gran peso dentro del sistema tributario local, tanto por sus altos índices de recaudación como por la facilidad para conseguir dichos ingresos. En este sentido, el “boom inmobiliario” favoreció que el cálculo de la base imponible del IIVTNU no se cuestionara. Ello, porque al producirse un incremento generalizado y constante del valor de los terrenos, siempre se transmitían,

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2013. Ref. Aranzadi, nº 2013/8171.

*inter vivos* o *mortis causa*, por un valor superior al de adquisición. Sin embargo, en el año 2008 el efecto quedó invertido. La depreciación del valor de los inmuebles hizo que se transmitieran por un valor inferior al de su adquisición. Como ha quedado expuesto, la base imponible del IIVTNU no se calcula teniendo en cuenta el valor real o de mercado de lo transmitido, sino que establece un sistema de cálculo objetivo, en base al valor catastral. Ello significa que, el contribuyente no solo ve incrementadas sus pérdidas por dichas transmisiones, sino que además, se ve obligado a soportar un impuesto por unas plusvalías inexistentes o ficticias.

**SEGUNDA.** – En este contexto, comienza a cuestionarse la constitucionalidad del IIVTNU, por vulnerar el principio de capacidad económica, e incluso en ocasiones, por llegar a tener carácter confiscatorio, en contra de lo establecido en el artículo 31.1 de la CE. La problemática planteada, culmina con la sentencia del Tribunal Constitucional del 16 de febrero de 2017, en virtud de la cual, se declara por primera vez y con relación a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio del IIVTNU, de Gipuzkoa, nulos e inconstitucionales los artículos referidos al sistema de cálculo de su base imponible “en la medida en que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”. Idéntico camino seguirán la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio del IIVTNU en Álava según sentencia 37/2017, de 1 de marzo 2017 y el TRLRHL, en virtud de sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

**TERCERA.** – Como consecuencia de los citados pronunciamientos y la inseguridad jurídica generada por los mismos, el legislador se ha visto obligado a reformar la normativa existente, introduciendo expresamente en cada una de las normas reguladoras de este impuesto un nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU para los casos en los que, efectivamente, el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición. Sin

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

embargo, el vigente sistema de cálculo de la base imponible se mantiene intacto, es decir, no atiende a las circunstancias reales que afectan al valor de lo transmitido. Por ello, consideramos, que estas reformas no han extraído todas las consecuencias de los principios marcados por el Tribunal Constitucional en las sentencias citadas, lo que deberá acometerse más adelante en una reforma en profundidad.

**CUARTA.** — En la actualidad, esa deficiencia en las reformas acometidas por el legislador hace que algunos Ayuntamientos del Territorio Histórico, y así nos consta el de Bilbao, considere que, se genera siempre y en todo caso una plusvalía cuando la transmisión objeto de tributación se realiza sobre un inmueble o terreno, que fue adquirido a título lucrativo por el ahora transmitente, y con independencia de que se transmita por valor inferior al que se adquirió. Ello, porque dicha Entidad Local parte de la premisa de que al transmitir dicho inmueble, el valor de adquisición a tener en cuenta es cero, pues el transmitente adquirió a título lucrativo y ahora lo transmite a título oneroso. Esta lógica, incorrecta a tenor de lo expuesto, implica una vulneración de los principios fundamentales de capacidad económica e incluso, en ocasiones, de no confiscatoriedad, al igual que en los supuestos de adquisición y transmisión onerosa.

**QUINTA.** — Se pone de manifiesto la necesidad de esclarecer la determinación o cuantificación del valor de adquisición cuando ésta tuvo lugar a título gratuito. En este sentido, el Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio de Bizkaia, debería haber contemplado este supuesto y no lo ha hecho, a diferencia de lo que ocurre en la Proposición de Ley en territorio común, que remite al importe real de los valores que consten en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además, en base al principio de unidad de valoraciones, parece razonable que el valor de adquisición a tener en cuenta en aquellos inmuebles adquiridos a título lucrativo sea el determinado por el Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones, esto es, su valor real o valor mínimo atribuible (sin perjuicio del que pudiera resultar de la comprobación realizada por la Administración) y no cero, como viene sosteniendo el Ayuntamiento de Bilbao. Todo ello, como se ha expuesto en el trabajo, debería ser abordado por el legislador, en quien recae el deber de garantizar seguridad jurídica en el contribuyente, mediante una reforma más profunda con el objeto de dar respuesta a todos los aspectos problemáticos de esta figura impositiva.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, Iñaki. “¿Llega el fin de la plusvalía municipal con pérdida?”. *Forum Fiscal: la revista de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2016, nº 219.

ALONSO ARCE, Iñaki. “El valor catastral y su actualización en el Territorio Histórico de Bizkaia”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2016, nº 220.

ALONSO DE LEONARDO CONDE, Adolfo y MELÓN MUÑOZ, Alfonso. “Memento práctico: Haciendas e Impuestos Locales”. En *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)*. Madrid: Ed. Francis Lefebvre, 2017.

Biblia de los tributos de Gipuzkoa. “Capítulo I. Principios Generales, objeto y ámbito de aplicación”. Marzo 2018, Wolters Kluwer.

CAYÓN GALIARDO, Antonio. “Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 110, 2015, p. 15.

CHECA GONZÁLEZ. “El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”. *Impuestos*. nº 6, 1987, pp. 119 a 121.

COLAO MARÍN, Pedro Ángel. “IIVTNU, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”. *Quincena fiscal*. nº 20, 2016, p. 58.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Valentín. *Ordenamiento Tributario Español*, vol. I, Madrid: Ed. Civitas, 1985, p. 71.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo Contencioso administrativo, nº. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013”. *Quincena fiscal*, nº 21, 2013, p. 9.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I. Madrid, Ed. Marcial Pons, 2004, p. 58.

GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. “Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores”. *Impuestos*. 2000, Ref. D -83, tomo 2, Ed. *La Ley*, nº 1169/2002.

GARRIGUES. “Newsletter Fiscal Foral País Vasco”. Abril 2017, p. 5. Web de Garrigues. [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/newsletter-tributario-abril-2017](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/newsletter-tributario-abril-2017).

GÓRRIZ GÓMEZ, Benjamín. “La valoración realizada por la Administración tributaria autonómica vincula a la estatal. A propósito de la STS de 21 de diciembre de 2015”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 8/2016.

MERINO JARA, Isaac. “Inconstitucionalidad parcial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2017, nº 230.

MORENO SERRANO, Beatriz. “IIVTNU. Aspectos más relevantes de su ordenamiento jurídico”. *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*. Madrid, 2012, p. 176.

ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI. *Informe anual integrado de la Hacienda Vasca 2014*. País Vasco: Departamento de Hacienda y Economía, 2016.

ORÓN MORATAL, Germán. “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. En MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego (Coord.). *Los tributos locales*. Segunda Edición. Madrid: Ed: Civitas, 2010, pp. 687 a 770.

PALAO TABOADA, Carlos. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”. *Hacienda y Constitución, Instituto de Estudios Fiscales*. Madrid, 1979, pp. 319 y 320.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. “La base imponible del IIVTNU a debate. Medición y fórmula de cálculo tras los pronunciamientos recientes”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2017, nº 231.

RUIZ GARCÍA, José R. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid, Ed. Civitas, 1987, pp. 159 y 160.

SOTO MOYA, María. “La inaplazable reforma el IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad”. *Revista Quincena fiscal*. 2017, nº 11, pp. 61 a 76.

## VII. LEGISLACIÓN

Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978, nº 311, pp. 29313 a 29424.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de diciembre de 1988, nº 313, pp. 36636 a 36665.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de mayo de 2002, nº 124, pp. 18617 a 18636.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, de 18 de diciembre de 2003, nº 302, pp. 44987 a 45065.

Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Álava*, 28 de agosto de 1989, nº 99.

Norma Foral 16/1989, de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 10 de julio de 1989.

Norma Foral 8/1989, de 30 de junio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 19 de junio de 1989.

Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. *Boletín Oficial de Navarra*, 20 de marzo de 1995, nº 36.

Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 1 de abril.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 24 de mayo.

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. *Boletín Oficial del Estado*, de 9 de marzo de 2004, n° 59, pp. 10284 a 10342.

Real Decreto Ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del Real Decretos 3250/1976, de 30 de diciembre, relativo a ingresos de las Corporaciones Locales y sobre dotación de los presupuestos especiales de urbanismo correspondientes a 1978. *Boletín Oficial del Estado*, 9 de junio de 1978, n° 137, pp. 13463 a 13464.

Decreto Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica. *Boletín Oficial del Estado* de 1 de diciembre de 1973, n° 288, pp. 23255 a 23260. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Álava*, 5 de abril de 2017, n° 40.

Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 31 de marzo de 2017, n° 64.

Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 22 de junio de 2017, n° 119.

Corrección de erratas del Decreto 208/1974, de 25 de enero, por el que se modifica la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Estado*, de 15 de febrero de 1974, n° 40, pp. 3057 a 3057.

Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, 9 de marzo de 2018, n° 225-1.

### VIII. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sentencia del Tribunal Supremo nº 2573/1996, de 29 de abril de 1996. Ref. Consejo General del Poder Judicial, nº STS 2573/1996.

Sentencia del Tribunal Supremo, 7576/2000, del 21 de octubre. Ref. Consejo General del Poder Judicial, nº STS 7579/2000.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2013. Ref. Aranzadi, nº 2013/8171.

Sentencia del Tribunal Supremo, 5460/2015, de 21 de diciembre de 2015. Ref. Consejo General del Poder Judicial, nº STS 5460/2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 150/1990, de 4 de octubre. Ref. *Boletín Oficial del Estado*, nº 266.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 221/1992, de 11 de diciembre. Ref. *Boletín Oficial del Estado*, ECLI:ES:TC:1992:221.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 193/2004, de 4 de noviembre. Ref. Aranzadi, nº 2004/193.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 37/2017 de 1 de marzo de 2017. Ref. *La Ley*, nº 5797/2017.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 59/2017 de 11 de mayo de 2017. Ref. *La Ley*, nº 37759/2017.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 26/2017 de 16 de febrero de 2017. Ref. *La Ley*, nº 2615/2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias, Las Palmas, 1184/1999, de 3 de septiembre. Ref. Aranzadi, nº 1999/1718.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, 446/2016 de 24 de octubre. Ref. Aranzadi, nº 2016/1490.

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 107/2014 de 13 de junio. Ref. Aranzadi, nº 2014/1675.

*El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco*

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo 291/2014, de 11 diciembre. Ref. Aranzadi, nº 2015/191599.

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Santander, 123/2017, de 14 de junio. Ref. Aranzadi, nº 2017/230412.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0153-14, de 23 de enero de 2014. Ref. Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0291-14, de 6 de febrero de 2014. Ref. Aranzadi, nº 2014/116554.