

Se ha solicitado a esta Dirección legal de Reclamador.es, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en adelante IIVTNU, la siguiente consulta:

“De la lectura de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en adelante, TRLHL, se podría concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.”

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- La exegesis de la cuestión planteada arranca de la pionera sentencia nº 366/2010, de 21 de Septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº. 1 de Cuenca, ratificada, posteriormente, en apelación por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en su sentencia nº 85/2012 de 17 de Abril.

Cierto es que ninguna de las dos referidas sentencias contiene una argumentación extensa y prolija de las razones que conducen a fallar que el cálculo de la base imponible en el impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana no se ajustan al tenor de los artículos 104 y 107 TRLHL; sin embargo y a pesar de su sucinta motivación, la interpretación que de ellas deriva ha sido seguida y completada por otros tribunales nacionales (a título ilustrativo, Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 15 de Madrid en Sentencia nº 378/2016, Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia en Sentencia 186/2015, de 6 de mayo o sentencia nº 1102/2017, de 21 de junio de 2017, de la Sala de lo contencioso administrativo del TRIBUNAL SUPREMO que

acoge la doctrina sentada por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº 1 de Cuenca, anteriormente referida, en contra del ayuntamiento de Cuenca).

Segunda.- En contra del criterio sostenido por los Juzgados y Tribunales citados se han pronunciado, entre otros, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 9/2017 de 18 Ene. 2017, o a nivel administrativo, la Dirección General de Tributos, entre otras, la Consulta/Informe de 18 de diciembre de 2012 o de 17 de mayo de 2013.

Tercero.- La Sección Primera de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo ha admitido ya cinco recursos de casación para la formación de Jurisprudencia por existencia de interés casacional objetivo en relación con el comúnmente conocido como error de fórmula en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana mediante autos de fecha 20 de julio, 21 de julio, 24 de julio, 15 de septiembre y 27 de noviembre, todos ellos de 2017.

Los futuros pronunciamientos del Tribunal Supremo tendrán por objeto la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con el fin de conocer si los citados preceptos permiten concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.

Cuarto.- El Tribunal Constitucional en su sentencia nº 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y en el mismo sentido, si bien referido a las normas forales vascas- de idéntico contenido, en cuanto al IIVTNU, al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales-, las SSTC 26/2017 y 37/2017, ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, sin que quepa reconstruir la norma por los entes

locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión, so pena chocar no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Inconstitucionalidad del artículo 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Improcedencia del pago del impuesto.

Con carácter previo al análisis de la fórmula matemática que ha de emplearse para calcular la base imponible del IIVTNU se hace necesario analizar cuáles son las consecuencias que han provocado en la gestión del impuesto la reciente sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de 11 de mayo de 2017, por la que se ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

La citada sentencia, con carácter previo, a la emisión del Fallo concluyo que:

“a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten

a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).”

Las tres conclusiones citadas han sido y están siendo objeto de múltiples fallos por la Jurisdicción ordinaria para determinar si la sentencia del Tribunal Constitucional veta a entes locales en vía de gestión y a los juzgados y tribunales ordinarios, en vía judicial, liquidar el impuesto.

Citar entre otras, a título meramente ilustrativo, la Sección novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia 657/2017 de 5 de Octubre de 2017 ha declarado que:

“A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.”

La Sección Primera de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su auto de fecha 20 de julio de 2017, ha declarado expresamente:

“En la reciente sentencia de 21 de junio de 2017 (casación en interés de ley 1210/2015), la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo no ha acogido la doctrina legal que con su recurso proponía el Ayuntamiento de Cuenca en cuanto a la fórmula de cálculo

6 . Es claro, por tanto, que la Sección Segunda no ha examinado la cuestión jurídica que suscita el presente recurso de casación desde la perspectiva de la legalidad ordinaria, lo ha hecho desde la legalidad constitucional, según ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional, y ha fallado además la desestimación de la doctrina legal propuesta”

Estos autos dan a entender que la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo ha conocido ya las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el artículos 107.1, 107.2.a y 110.4 TRLHL y sobre la base de

ellos, ha emitido la sentencia de 21 de junio de 2017, desde la perspectiva de la legalidad constitucional y que, en virtud de esa legalidad constitucional, no procede realizar liquidaciones por inexistencia de norma que determine si existe o no incremento de valor y por ello declara que no acoge la doctrina sostenida por el ayuntamiento de Cuenca y declara que no procede el recurso de casación planteado.

Es prudente traer a colación, además, las SSTC 26/2017 y 37/2017 que, si bien referidas a las normas forales vascas- de idéntico contenido, en cuanto al impuesto sobre incremento de los terrenos de naturaleza urbana, al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales-, nos dan pautas muy significativas sobre cómo interpretar los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL.

De ellas merece la pena destacar los siguientes fundamentos:

6. Finalmente, **debemos rechazar** el argumento sostenido tanto de las Juntas Generales y la Diputación Foral de Guipúzcoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que **sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma.** Consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor.

Es cierto que «es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de

aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación» [SSTC 14/2015, de 5 de febrero), FJ 5; 17/2016, de 4 de febrero FJ 4; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)], de modo que «siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» [SSTC 185/2014, de 6 de noviembre), FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)]. Pero igual de cierto es que la salvaguarda del **principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada**, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada [por todas, SSTC 185/2014, de 6 de noviembre (LA LEY 155636/2014), FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio (LA LEY 67236/2016), FJ 3 d)], sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [SSTC 14/2015, de 5 de febrero (LA LEY 7185/2015), FJ 5; y 118/2016, de 23 de junio (LA LEY 67236/2016), FJ 3 d)].

Conforme a lo dicho, **no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (art. 7.4 NFG).**

Es cierto que el art. 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo (LA LEY 3952/2005), General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, prevé que "[l]as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba

en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral". Pero en el caso analizado, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, **estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales 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.**

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE (LA LEY 2500/1978)), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 (LA LEY 2500/1978) y 133.1 (LA LEY 2500/1978) y 2, ambos de la CE).

7. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1 (LA LEY 3844/1989), 4.2 a) (LA LEY 3844/1989) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio (LA LEY 3844/1989), del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

*Por último, debe señalarse que **LA FORMA DE DETERMINAR LA EXISTENCIA O NO DE UN INCREMENTO SUSCEPTIBLE DE SER SOMETIDO A TRIBUTACIÓN ES ALGO QUE SÓLO CORRESPONDE AL LEGISLADOR**, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.”*

A la luz de lo expuesto, se sostiene por esta parte que el Tribunal Constitucional al afirmar que el impuesto es constitucional en su configuración actual, no está limitando la inconstitucionalidad de los preceptos sino indicando al legislador las pautas que ha de tener en consideración para aprobar una norma constitucional y que son las siguientes:

.- Es constitucional un impuesto 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 y por ello no se declara la inconstitucionalidad del artículo 104 TRLHL

.- Es constitucional un impuesto que calcula la base imponible a través de un sistema objetivo, siempre que grave una capacidad económica existente y/o potencial pero en ningún caso una ficticia o irreal y siempre respetando el hecho imponible tipificado.

.- Es inconstitucional el artículo 107.1 TRLHL toda vez que somete a tributación una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales 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.

.- Es inconstitucional y chocaría con el principio de capacidad económica, con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y con el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE) que los tribunales ordinarios o los entes locales determinen cuando existe o no incremento en ausencia de Ley, dada la declaración de inconstitucionalidad decidida en la STC 59/2017.

Estas conclusiones avalarían la postura sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid arriba reproducidas en el sentido de que los Ayuntamientos no pueden girar liquidaciones por el IIVTNU, desde la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/ 17, de 11 de mayo, que, toda vez que el artículo 107.1 y 107.4 TRLHL que regulan la base imponible del impuesto contiene una auténtica ficción conforme a la cual la mera titularidad del bien durante un periodo de tenencia provoca un incremento de valor del bien y sin que los entes locales o los juzgados puedan determinar en vía de gestión o judicial la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador.

En relación con las liquidaciones y autoliquidaciones anteriores a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, cuya devolución sea solicitada en plazo, por los contribuyentes procederá la devolución de la totalidad del importe abonado, pues la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.4 TRLHL origina la ausencia de uno de los elementos esenciales para la configuración legal de un impuesto, sin que pueda ser suplida por Juzgados o Ayuntamientos so pena de vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En relación con las liquidaciones y autoliquidaciones anteriores a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, cuya devolución no hubiere sido solicitada en plazo por el contribuyente, solo cabrían tres posibles alternativas.

La primera sería la revocación por parte de los Ayuntamientos de la liquidación, al amparo del artículo 219 Ley General Tributaria, si bien será requisito imprescindible que el Ayuntamiento inicie de oficio el procedimiento y que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

La segunda vía sería la revisión de oficio, al amparo del artículo 217 LGT, si bien es complicado que la misma prospere, pues, en principio y a la luz de la Jurisprudencia sobre la materia, no encajaría el supuesto de hecho en ninguno de las causas tasadas de revisión.

Por último, la responsabilidad patrimonial del estado legislador derivada de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.4 TRLHL, al amparo del artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 30 de octubre, de régimen jurídico del sector público, si bien será requisito imprescindible que el contribuyente haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

Cierto es que el requisito exigido hace especialmente complicada esta vía de la responsabilidad patrimonial; aunque es cierto que cabría plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contradice si el precepto citado es contrario al principio de efectividad del derecho comunitario, en virtud del cual la regulación procesal no puede estar articulada de tal manera que haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario, sentencia Preston y Fletcher y otros, de 16 de mayo de 2000, C-78/98).

¿Podrían los Ayuntamientos, si reconociesen la nulidad de la liquidación o autoliquidación, volver a girar una nueva liquidación? En tanto no se apruebe una nueva ley que absorva el vacío legal derivado de la inconstitucionalidad, esta posibilidad entendemos que no es viable en Derecho.

Si se aprobase una nueva Ley que respetase los criterios de legalidad Constitucional sentados por el Tribunal Constitucional habría que examinar, en primer lugar, la retroactividad que la misma contempla, aunque en el presente caso, al hallarnos ante un impuesto cuyo devengo es instantáneo en el momento de la transmisión, no se contemplaría, en ningún caso, la posibilidad de una retroactividad máxima, si no en su caso, al momento del dictado de la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional o en el

mejor de los casos a la fecha de entrada en vigor, en su caso, de la nueva Ley que se dictase.

En todo caso, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de noviembre de 2012 reconoce la imposibilidad de dictar nueva liquidación si el acto fue declarado nulo, circunstancia que acontece en el presente caso, teniendo en cuenta que el Tribunal Constitucional, desde antiguo, STC 45/1989, a propósito de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, no contempla posibles efectos retroactivos en relación con actos tributarios firmes y consentidos.

Segundo.- Error de fórmula

Con independencia del análisis de legalidad constitucional del IIVTNU que podría vetar la posibilidad de liquidar el impuesto por los entes locales en vía de gestión o por los tribunales en vía judicial, la cuestión principal que se plantea a esta Dirección se centra en una cuestión de legalidad ordinaria sobre la fórmula para calcular la base imponible del impuesto.

El Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales no contiene en su artículo 107 ninguna fórmula matemática que expresamente disponga cómo se ha de hallar la base imponible del impuesto sino que contiene exclusivamente las pautas y los valores que han de tenerse en consideración por los Ayuntamientos para calcular el incremento de valor experimentado por los terrenos durante su periodo de tenencia conforme a un sistema objetivo de cálculo, es decir, un sistema que no grava ni atiende al incremento real que ha experimentado el terreno de naturaleza urbana sino a un incremento potencial calculado aplicando unos porcentajes de incremento fijados por los Ayuntamientos en sus respectivas ordenanzas sobre el valor catastral del terreno a la fecha del devengo.

Tampoco los Ayuntamientos en las respectivas ordenanzas de gestión del impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana han establecido una fórmula matemática para calcular la base imponible sino que en su generalidad se han limitado a reproducir el tenor literal de los artículos 104 y 107 TRLHL, amparando su fórmula de cálculo en la costumbre.

No se plantea una cuestión de lege ferenda, esto es, sobre cómo debería legislarse para respetar la doctrina constitucional sentada por la reciente sentencia de 11 de mayo de 2017 del Tribunal Constitucional ni tampoco se cuestiona la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales mediante el establecimiento por Ley de porcentajes de incremento objetivos con independencia de si se corresponde con el valor real ni se cuestiona que se tome como referencia para fijar la base imponible el valor catastral del terreno de naturaleza urbana a la fecha del devengo y que ese valor no se corresponda con el valor real del inmueble.

De hecho, la fórmula propuesta en este informe no considera, en ningún caso, el valor inicial del terreno sino que sólo toma en consideración el valor catastral a fecha de la transmisión y los coeficientes de actualización; en ningún caso se emplea el valor inicial. Tan sólo se refiere al valor inicial para acreditar que el porcentaje de actualización impuesto por las ordenanzas en los ayuntamientos no toma en consideración el valor experimentado sino el que experimentará el valor catastral a la fecha de devengo, lo cual es manifiestamente contrario al hecho imponible gravado.

En nuestra opinión, la fórmula matemática para aplicar el sistema objetivo, cuya constitucionalidad no se discute, no puede desligarse del hecho imponible.

No se grava ni se persigue con la fórmula propuesta gravar la capacidad económica puesta de manifiesto sino la capacidad económica potencial ligada al incremento de valor experimentado mediante la aplicación de un sistema objetivo de determinación.

Por último referir que cuando la dirección general de tributos refiere que su interpretación toma en consideración una interpretación sistemática de otros preceptos de la Ley es importante recordar que la interpretación sistemática cede ante la interpretación literal cuando la redacción no es oscura ni ambigua y sobre todo cuando la interpretación propuesta por la Dirección General de Tributos sólo favorece a quien ha sido participe de sus redacción, aunque se apruebe por el legislativo. A mayor abundamiento la interpretación sistemática ha de ceder ante la finalista que exige gravar el incremento experimentado.

La cuestión planteada ante es una cuestión de lege data que tiene por objetivo única y exclusivamente, ateniéndonos a las exigencias contenidas en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 104 y 107, cómo ha de calcularse la base imponible del impuesto, respetando los límites de constitucionalidad del impuesto marcados por el Tribunal Constitucional.

La fórmula que se planteara en este informe utiliza igualmente un sistema de cálculo objetivo, grava una capacidad económica potencial pero tiene en consideración el hecho imponible tipificado por el TRLHL “incremento de valor experimentado durante un periodo de tiempo de tenencia” y sin tener en consideración el valor inicial del terreno en el momento de su adquisición.

Segundo.- El párrafo primero del artículo 107.1 del TRLRHL dispone que:

”La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.”

Luego, es un tributo que grava el incremento de valor que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien, y tal incremento sólo se puede corresponder con el experimentado a lo largo de la posesión, tenencia o disfrute del inmueble urbano de que se trate, con un límite o periodo máximo de 20 años.

No hay duda entonces de que el incremento de valor objeto de tributación es el que ha acontecido durante un periodo de tiempo determinado a contar desde la fecha del devengo hasta el momento en que se produjo la anterior transmisión con un máximo de 20 años hacia atrás en el tiempo.

Tercero.- El artículo 107.1.2 del TRLRHL exige que para determinar la base imponible se tengan en cuenta dos conceptos que posteriormente desarrollará el mismo artículo:

- .- el valor del terreno en el momento del devengo
- .- el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

En ningún caso, el artículo 107.1 del TRLRHL exige o impone que la fórmula de cálculo para determinar la base imponible sea la de multiplicar esos dos conceptos, sino que utiliza, única y exclusivamente, la expresión **“habrá de tenerse en cuenta”**.

Cuarto.- El valor del terreno en el momento del devengo se fija de conformidad con las reglas del artículo 107.2 del TRLH.

Quinto.- El apartado cuarto del artículo 107.4 del TRLRHL explica a los Ayuntamientos cómo se determina el porcentaje de incremento.

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

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.*
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.*
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.*
- d) Período de hasta 20 años: 3.*

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

Este precepto impone que el porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo **será el resultante de multiplicar** el porcentaje anual aplicable a

cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor

Sexto- Por tanto de los preceptos expuesto resulta que para determinar la base imponible ha de tenerse en cuenta tanto (i) el valor del terreno a la fecha del devengo como (ii) **el resultado de multiplicar** el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor **y todo ello para someter a tributación el incremento de valor experimentado en los últimos 20 años.**

Séptimo.- El Ayuntamiento, cuyo cálculo es objeto de crítica matemática y, por tanto científica en el presente dictamen, ha utilizado para hallar la base imponible la siguiente fórmula matemática:

$$\text{Base Imponible} = (\text{valor final}) \times [(\text{n}^{\text{o}} \text{ años}) \times (\% \text{ de incremento})]$$

$$\text{Base Imponible} = (\text{valor final}) \times (\% \text{ de incremento total})$$

La fórmula empleada por el Ayuntamiento está aplicando el porcentaje de incremento al valor actual a la fecha del devengo pero **NO** es la fórmula matemática adecuada para calcular el incremento de valor experimentado en los últimos 20 años, pues está proyectando el incremento hacia el futuro y no hacia el pasado, hacia el incremento de valor experimentado, tal y como exige la norma.

Octavo.- La fórmula propuesta por el -contribuyente para hallar la base imponible es la siguiente:

$$Base imponible = \frac{(valor\ final) \times [(n^o\ años) \times (\% \text{ de incremento})]}{1 + [(n^o\ años) \times (\% \text{ de incremento})]}$$

$$Base imponible = \frac{(valor\ final) \times (\% \text{ de incremento total})}{1 + (\% \text{ de incremento total})}$$

□

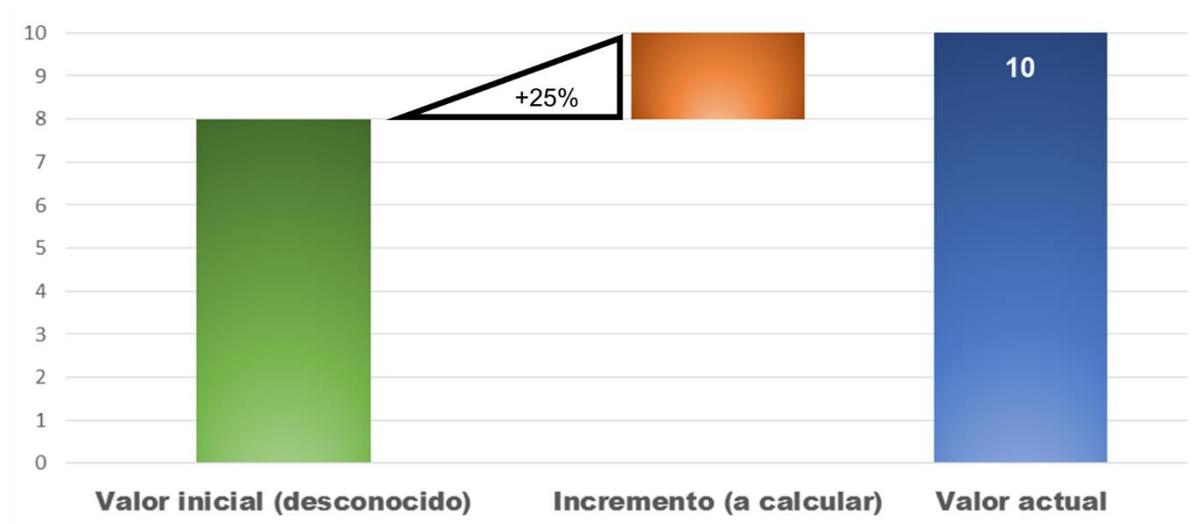
La fórmula que se propone está aplicando el porcentaje de incremento al valor actual a la fecha del devengo pero SÍ es la fórmula matemática adecuada para calcular el incremento de valor experimentado en los últimos 20 años, pues está proyectando el incremento hacia el pasado y no hacia el futuro, es decir, hacia el incremento de valor experimentado, tal y como exige la norma

Veamos un ejemplo:

EJEMPLO: Tenemos ahora mismo 10 litros de agua y sabemos que la cantidad de agua que tenemos ha experimentado un incremento en los últimos 20 años de un 25%.

¿Cuál es el incremento en el número de litros de agua que hemos experimentado?

Veámoslo gráficamente



Debemos calcular el incremento experimentado (la base imponible), pero sólo sabemos el valor final y el porcentaje de incremento. Veamos qué ocurre según qué fórmula utilizemos para el cálculo.

Si se utiliza la primera fórmula, la “FÓRMULA A”, el resultado que se obtiene es el siguiente:

Fórmula A (utilizada por el Ayuntamiento):

$$\text{Base Imponible} = (\text{valor final}) \times (\% \text{ de incremento total})$$

$$\text{Base Imponible} = (10) \times (10 \times 25\%)$$

$$\text{Base Imponible} = 2,5 \text{ litros de agua}$$

Resultado de la Fórmula A:

$$\text{INCREMENTO} = 2,5 \text{ litros de agua}$$

Para comprobar que la fórmula empleada es correcta y que el porcentaje que la ley exige aplicar se corresponde con la realidad matemática de incremento experimentado, realicemos la siguiente comprobación:

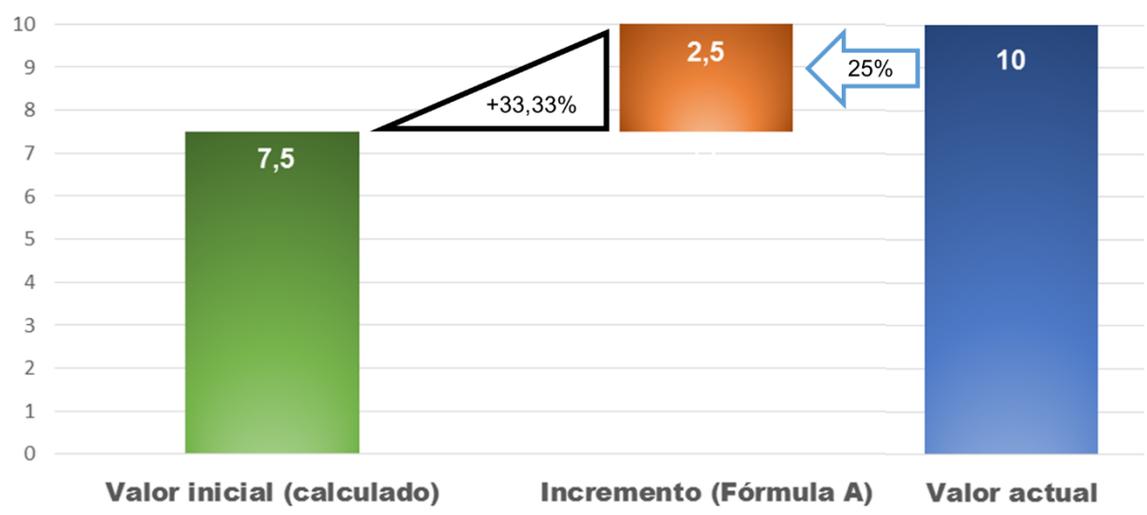
$$(Valor\ final) - (incremento\ experimentado) = Valor\ inicial$$

$$10 - 2,5 = 7,5$$

$$Porcentaje\ de\ incremento = \frac{(incremento)}{(valor\ inicial)}$$

$$Porcentaje\ de\ incremento = \frac{2,5}{7,5}$$

$$Porcentaje\ de\ incremento = 33,33\%$$



Pero algo extraño está ocurriendo, estamos afirmando por un lado que el Porcentaje de Incremento es 25% y a la vez calculando que dicho Porcentaje de Incremento es 33,33% y eso no tiene sentido, no puede ser ambas cosas a la vez.

Por tanto, la interpretación del precepto que ha de darse para calcular **la base imponible no puede ser el “incremento pasado”** porque de ser así, si realmente hubiéramos tenido 7,5 litros, el incremento pasado habría sido del 33,33% y no del 25% ($2,5 / 7,5 = 0,3333 = 33,33\%$).

Esta formulación está diciendo que, si hoy tenemos 10 litros, el incremento de 2,5 litros se habrá producido el día que tengamos 12,5 litros, **está calculando un incremento futuro.**

Fórmula B (utilizada por la parte demandante):

$$\text{Base imponible} = \frac{(\text{valor final}) \times (\% \text{ de incremento total})}{1 + (\% \text{ de incremento total})}$$

$$\text{Base imponible} = \frac{10 \times 25\%}{1 + 25\%}$$

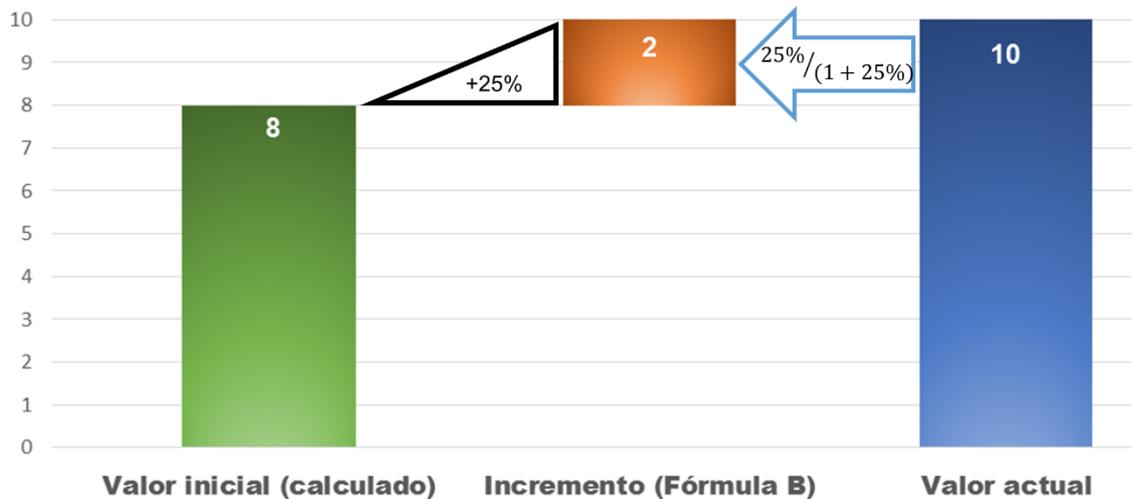
$$\text{Base imponible} = \frac{2,5}{1,25}$$

$$\text{Base imponible} = 2 \text{ litros de agua}$$

Resultado de la Fórmula B:

INCREMENTO = 2 litros de agua

Esta formulación está diciendo que, si hoy tenemos 10 litros y el porcentaje de incremento es del 25%, el incremento experimentado a día de hoy es de 2 litros, **está calculando un incremento pasado.**



Podemos observar que, si el porcentaje que utilizamos es el porcentaje de incremento, el incremento calculado con este método de cálculo (Fórmula B) es el incremento pasado y para efectuar dicho cálculo está aplicando el porcentaje de incremento al valor actual sin utilizar en ningún momento el valor inicial para dicho cálculo, únicamente el valor actual y el porcentaje de incremento.

Noveno.- La fórmula propuesta por esta parte ha sido, como se ha expuesto objeto de rechazo por otros Tribunales, como por ejemplo, recientemente, el **Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 10/2017 de 18 Ene. 2017, que expresamente dispone:**

«El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el art. 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), de manera que la determinación de la base imponible solo cabe realizarla en los términos propuestos por la norma, que no contemplan otra solución diferente, el impuesto grava el aumento de valor del suelo urbano en cada transmisión en función del plazo en que el mismo se genere, mediante la aplicación de un porcentaje fijo de revalorización sobre el último valor catastral del suelo, y el resultado se multiplica a su vez por el número de años transcurridos desde la última transmisión del inmueble, con un máximo de 20 años. Así se determina la base imponible del impuesto y en ella el factor tiempo solo tiene relevancia para fijar los porcentajes, pues ningún elemento de progresión ni hacia el pasado ni hacia el futuro contempla. Para

obtener la cuota a pagar, a esta base se le aplica el tipo determinado por la ordenanza municipal en cada caso.» Y asimismo que «la afirmación de que con la fórmula plusvalía = valor final x nº de años x coeficiente de incremento / 1 + (número de años x coeficiente de incremento), se consigue un cálculo de la plusvalía hacia el pasado y que, a través de esta fórmula, se está calculando el incremento de valor del suelo en años pasados no en años sucesivos, no resulta aceptable. La referida fórmula es la llamada de "descuento simple", conocida en el ámbito de las finanzas, en el que se utiliza para conocer el valor actual de una rentabilidad futura, y se expresa con el inverso de uno más la tasa de rentabilidad; dicha fórmula permite convertir en valor actual un valor futuro y conocer la tasa de variación, interés o rentabilidad, pero esta aplicación carece de soporte sustantivo pues los parámetros con los que opera tiene una finalidad bien distinta en el cálculo del descuento y en el de la plusvalía, y en particular en el cálculo de la plusvalía se conocen todos los parámetros».

La citada sentencia recoge, en esencia la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos en las Consultas/Informe de 18 de diciembre de 2012 o de 17 de mayo de 2013.

No obstante y con el máximo respeto, no podemos compartir los criterios de fondo sostenidos en los mismos. Veámoslo.

En primer lugar, parte el Tribunal de considerar que la norma establece la fórmula de cálculo derivado de un sistema de cálculo objetivo desvinculado del incremento real del terreno y del valor inicial del mismo.

No podemos compartir esta consideración, primero, porque el texto no establece ninguna fórmula de cálculo, lo cual es fácilmente constatable mediante una lectura del artículo 107 TRLHL pero además, en nuestra opinión, no se ha de confundir el sistema de cuantificación objetivo de la base imponible que, como opción legislativa, es un método válido y constitucional, siempre que grave capacidades económicas existentes o potenciales y atendándose, en todo caso, al hecho imponible tipificado, con la fórmula matemática que se ha de emplear en aplicación del sistema de cuantificación objetivo.

Es decir y tal como establece el propio TC en la STC 26/2017 «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «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» ([STC 26/2017 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 3). esulta, 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).»

El sistema de cálculo objetivo propuesto en este informe se desvincula completamente de la capacidad económica puesta de manifiesto o real, sin embargo, a diferencia del sistema empleado por los Ayuntamiento, sí calcula la base imponible teniendo en consideración que el incremento gravado es el experimentado durante la tenencia, pues aunque no se grave el incremento real o el que resulte de la diferencia entre el valor inicial y el valor final, SI se ha de gravar mediante un sistema objetivo EL INCREMENTO EXPERIMENTADO, pues se emplee un sistema de estimación objetivo u otro siempre ha de estar vinculado con el hecho imponible gravado.

Por lo anterior podemos afirmar que de utilizar la fórmula propuesta, **si estaríamos calculando efectivamente un porcentaje de incremento experimentado en los últimos 20 años y por tanto respetuoso con el hecho imponible previsto en el artículo 104 TRLHL “incremento de valor experimentado”.**

Se respeta el sistema de cuantificación objetivo, pues no se grava un incremento real, sino uno potencial fijado objetivamente pero sin olvidarse que es el incremento experimentado durante un periodo de tiempo.

El sistema de cálculo objetivo NO obliga a utilizar la fórmula matemática empleada por los ayuntamientos, pues aunque la misma es objetiva no tiene en consideración que ha de gravar el incremento de valor experimentado durante un periodo de tiempo de tenencia.

CONCLUSIONES DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

I.- La sentencia de 21 de junio de 2017 del Tribunal Supremo y el auto de 20 de julio de 2017 del mismo Tribunal confirman que, desde un punto de vista constitucional y de conformidad con las SSTC 26/17, 37/17 y 59/17 ni las entidades locales pueden liquidar el impuesto ni los juzgados y tribunales suplir la ausencia de ley reguladora del impuesto sobre la existencia o no de incremento de valor para posteriormente hallar la base imponible y por ello no podrían dictar liquidaciones desde la fecha de la publicación de la sentencia y si las dictasen las mismas serían nulas de pleno derecho

II.- En relación con las liquidaciones y autoliquidaciones anteriores a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, cuya devolución sea solicitada en plazo por los contribuyentes, procederá la devolución de la totalidad del importe abonado, pues la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.4 TRLHL origina la ausencia de uno de los elementos esenciales para la configuración legal de un impuesto, sin que pueda ser suplida por Juzgados o Ayuntamientos so pena de vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria.

III.- En relación con las liquidaciones y autoliquidaciones anteriores a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, cuya devolución no hubiere sido solicitada en plazo por el contribuyente, solo cabrían tres posibles alternativas: revocación, revisión de oficio y responsabilidad patrimonial, si bien no consideramos ninguna de ella viable (sic, fundamento segundo del informe), más cuando desde antiguo,

STC 45/1989, a propósito de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, no contempla posibles efectos retroactivos en relación con actos tributarios firmes y consentidos.

II.- El IIVTNU es constitucional en su configuración actual:

.- la tipificación del hecho imponible en el artículo 104 TRLHL es constitucional por gravar un incremento potencial de valor de los terrenos de naturaleza urbana experimentado durante un periodo de tenencia

.- es constitucional por prever un sistema de cuantificación objetivo de la base vinculado a la definición del hecho imponible.

III.- El IIVTNU es inconstitucional

.- toda vez que somete a tributación una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales 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.

.- Es inconstitucional y chocaría con el principio de capacidad económica, con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y con el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE) que los tribunales ordinarios o los entes locales determinen cuando existe o no incremento en ausencia de Ley, dada la declaración de inconstitucionalidad decidida en la STC 59/2017.

**CONCLUSIONES DESDE UNA PERSPECTIVA DE LEGALIDAD
ORDINARIA**

Primero.- El TRLHL no regula una fórmula matemática para hallar el incremento de valor experimentado por los bienes de naturaleza urbana durante su tenencia

Segunda.- El TRLHL sólo dispone que para calcular el incremento de valor se tenga en cuenta el valor catastral del suelo a fecha de devengo y los coeficientes de actualización y que para hallar la base imponible se aplique **sobre** el valor catastral los coeficientes.

Tercero.- ELTRLHL establece un sistema objetivo de cuantificación desligado totalmente de incrementos reales de valor, sistema declarado expresamente constitucional por el TC

Cuarto.- La fórmula matemática planteada en este informe calcula científicamente el incremento de valor experimentado durante el periodo de tenencia, tal y como exige la Ley reguladora del impuesto.

Quinto.- No se ha de confundir el sistema de cuantificación objetivo de la base imponible que, como opción legislativa, es un método válido y constitucional, siempre que grave capacidades económicas existentes o potenciales y atendándose, en todo caso, al hecho imponible tipificado, con la fórmula matemática que se ha de emplear en aplicación del sistema de cuantificación objetivo.

Sexto.- El sistema de cálculo objetivo NO obliga a utilizar la fórmula matemática empleada por los ayuntamientos, pues aunque la misma es objetiva no tiene en consideración que ha de gravar el incremento de valor experimentado durante un periodo

de tiempo de tenencia a través de un método objetivo como el que proponemos en este informe.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'RS', on a light-colored background.

Fdo.- Ramiro Salamanca Sánchez

Director legal de Reclamador

Letrado de la Comunidad de Madrid en excedencia