

## ¿HAY QUE PAGAR PLUSVALÍA MUNICIPAL EN LOS CASOS EN LOS QUE SE VENDE UN INMUEBLE PERDIENDO DINERO?

---

### RESUMEN

*La crisis económica ha provocado que en no pocas ocasiones los propietarios hayan experimentado una pérdida patrimonial como consecuencia de la transmisión de inmuebles.*

*Dicha circunstancia ha generado un debate doctrinal y jurisprudencial sobre si procede o no exigir el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), la comúnmente conocida “plusvalía municipal”, en los casos en los que los contribuyentes acreditan que durante los años en que han sido propietarios del inmueble, el valor del terreno ha disminuido o ha aumentado menos de lo presumido por la Ley de Haciendas Locales (LHL).*

*El 28 de abril de 2015 el Tribunal Constitucional (TC) acordó admitir a trámite una cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación al artículo 107 de la LHL, que regula la forma de determinar la base imponible del referido Impuesto.*

*En opinión del Juzgado, la fórmula legal prevista para la cuantificación de la plusvalía puede resultar contraria a los principios de tutela judicial efectiva y de capacidad económica, por cuanto conduce a los Ayuntamientos a exigir el Impuesto incluso en aquellos supuestos en los que es palmario que el valor del terreno no ha aumentado.*

*En el presente artículo se analiza la posición de la Administración tributaria y de los tribunales de justicia acerca de la polémica generada sobre la cuestión ahora que, por prudencia, muchos Juzgados han acordado la suspensión procedimientos a la espera de que se pronuncie el TC.*

*La pregunta es clara: ¿se debe pagar plusvalía municipal cuando se transmite un inmueble perdiendo dinero?*

---

## I.- INTRODUCCIÓN

El 28 de abril de 2015 el Tribunal Constitucional (TC) acordó admitir a trámite una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de San Sebastián, en relación al artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales que regula la forma de determinar la base imponible del IIVTNU.

Como veremos, el mencionado Juzgado planteó la cuestión en el procedimiento abreviado 245/2014 sobre la base de argumentar que la forma en que se determina la base del Impuesto, que no tiene en cuenta el incremento real del valor de los inmuebles en el mercado, puede resultar contraria a los principios de tutela judicial efectiva y de capacidad económica constitucionalmente reconocidos en los artículos 24 y 31.1 de nuestra carta magna.

En los Autos de referencia, el Juzgado revisa la adecuación a Derecho de una liquidación practicada por el Ayuntamiento de Irún a cierta sociedad exigiéndole el pago de la plusvalía municipal puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de un inmueble que, según acredita la recurrente, fue adquirido en el año 2003 por 3.101.222,45 € y vendido en 2014 por 600.000 euros.

Desde finales de 2015, varios Juzgados -y entre ellos los de Barcelona- han decidido suspender, por apreciar la existencia de prejudicialidad constitucional, todos los procedimientos en los que los recurrentes impugnan liquidaciones de plusvalía municipal sosteniendo que son contrarias a Derecho por resultar acreditado que entre la fecha de adquisición y de transmisión de los inmuebles el valor de mercado del suelo ha disminuido o, habiendo aumentado, lo ha hecho menos que lo presumido por la Ley.

## II.- LA NATURALEZA DEL IMPUESTO Y LA FORMA LEGAL ESTABLECIDA PARA SU CUANTIFICACIÓN

El IIVTNU, comúnmente conocido como la “plusvalía municipal”, es un tributo de naturaleza real y directa que pueden establecer y exigir los Ayuntamientos. Su regulación se recoge en los artículos 104 a 110 del TRLHL<sup>1</sup>, preceptos que desarrollan los Ayuntamientos que acuerdan exigir el Impuesto mediante la aprobación de la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Según se define en el citado artículo 104 del TRLHL, se trata de un Impuesto que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos que tienen la consideración de “urbanos”<sup>2</sup>, que se pone de manifiesto con la transmisión de la propiedad de dichos terrenos por cualquier título, o por la constitución o transmisión de derechos reales que recaigan sobre los mismos. De ese modo, queda sujeto a gravamen cualquier hecho o negocio jurídico que origine un cambio del sujeto titular de la propiedad o de facultades dominicales de disposición o aprovechamiento sobre un terreno urbano, tanto si se efectúa a título oneroso como gratuito, y ya sea originado por actos *inter-vivos* o *mortis-causa*.

Para calcular la plusvalía que se pone de manifiesto en la transmisión de un terreno, el artículo 107 del TRLHL establece una regla objetiva de cuantificación del incremento del valor que experimenta a lo largo de los años; regla objetiva que parte de la premisa de que el valor del terreno urbano se incrementa en todo caso. En efecto, el citado precepto dispone que la base imponible del Impuesto debe determinarse aplicando sobre el valor catastral del terreno el porcentaje que cada Ayuntamiento establezca, dentro de unos límites legales, multiplicado por el número de años de generación del incremento (años de titularidad del terreno o de derechos reales sobre el mismo).

Base imponible IIVTNU = valor catastral del terreno * % * número de años de generación (máx. 20)
--

Así, la cuantía de la plusvalía municipal aumenta en función del tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), sin que la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno tenga incidencia alguna en la cuantificación del Impuesto.

<sup>1</sup> TRLHL: 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.

<sup>2</sup> El TRLHL se encarga de aclarar que, a los efectos del IIVTNU, se consideran “urbanos” los terrenos que tengan tal consideración a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), con independencia de que estén contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél.

### **III.- LA SITUACIÓN CONTROVERTIDA: LOS CASOS EN QUE SE ACREDITA QUE EL TERRENO TRANSMITIDO HA PERDIDO VALOR O LO HA INCREMENTADO PERO EN MENOS DE LO PRESUMIDO POR LA LEY.**

Desde que estalló la crisis inmobiliaria y empezaron a ser numerosos los casos en los particulares y empresas transmitían inmuebles de su propiedad por un valor inferior al de su adquisición, se han suscitado múltiples procedimientos judiciales en los que se sostiene que no procede satisfacer la plusvalía municipal cuando el valor del terreno transmitido ha caído o ha aumentado por debajo de las previsiones legales.

Y ello, por cuanto muchos contribuyentes han defendido en los tribunales que, siendo el hecho imponible sujeto a gravamen el “incremento de valor” puesto de manifiesto “a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos”, no resulta ajustado a Derecho exigir el Impuesto en los casos en que con la transmisión de un inmueble urbano no se obtiene beneficio alguno sino, antes al contrario, se realiza una pérdida patrimonial.

### **IV.- EL CRITERIO INTERPRETATIVO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La Administración Tributaria ha venido sosteniendo siempre que, dada la dicción literal del artículo 107 del TRLHL, la plusvalía municipal debe exigirse incluso en aquellos casos en los que la transmisión de inmueble de naturaleza urbana se materializa por un valor inferior al de adquisición.

En este sentido, resulta especialmente clarificadora la consulta vinculante con número de referencia V0153/2014, de 23 de enero, en la que la Dirección General de Tributos (DGT) resolvió según se transcribe a continuación:

*“(…) La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. **El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. (…)***

*Por tanto, **la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLHL no admite prueba en contrario**, Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras*

del TRLHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

**Y ello es así porque el fundamento de este impuesto 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.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido.**

La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.

**La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de núcleos urbanos. (...)**”.

En un sentido análogo se ha pronunciado el mismo centro directivo, entre otras, en la consulta V0291/2014, de 6 de febrero, en la que ha remarcado que la Ley de Haciendas Locales determina de forma objetiva el incremento de valor (la base imponible del Impuesto), sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno.

## **V.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL EN TORNO A LA CONTROVERSIA JURÍDICA SUSCITADA**

Por su parte, los Tribunales de Justicia no han mantenido una posición unánime en torno al asunto. En síntesis, dos son las tesis contrapuestas que ha mantenido nuestra jurisprudencia, que podríamos identificar como *pro Administración* y *pro contribuyente*, respectivamente.

La tesis *pro Administración* es aquella que ha defendido que la Ley de Haciendas Locales, al regular la base imponible del Impuesto, establece una presunción *iure et de iure* -es decir, que no admite prueba en contrario- de existencia de incremento constante de valor del terreno. Así, con independencia de la fluctuación que el valor del terreno haya experimentado en el mercado, siempre procederá determinar la plusvalía sujeta a gravamen aplicando la fórmula legal y la ganancia/pérdida real experimentada en la transmisión no influirá en modo alguno en el cálculo del Impuesto. El razonamiento seguido por los Tribunales que han sostenido esta tesis es análogo al que realiza la DGT y que hemos resumido en el punto IV anterior.

Así lo ha defendido entre otros, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía -en la sentencia número 1853/1998, de 28 de diciembre, y en la 250/2002 de 4 de marzo-. Por otra parte, más recientemente también han resuelto basándose en esta tesis, entre otros, el Juzgado 30 de Madrid -en su sentencia 68/2014, de 31 de enero-, y el Juzgado número 2 de Vitoria -en su sentencia 220/2012 de 22 de noviembre-.

Por su parte, la tesis *pro contribuyente* argumenta que el método de determinación de la base imponible contenido ex artículo 107 del TRLHL debe entenderse como una presunción *iuris tantum* -es decir, que admite prueba en contrario- y que, en cualquier caso, para que sea procedente la exacción del Impuesto debe haberse producido el hecho imponible que define el artículo 104 del mismo texto legal. De ese modo, se entiende que no resulta ajustado a Derecho exigir el Impuesto en aquellos supuestos en los que, con la transmisión de un terreno de naturaleza urbana, se pone de manifiesto una minusvalía o una plusvalía inferior a la presumida por las normas.

El razonamiento que realizan los órganos judiciales defensores de esta línea interpretativa parte de considerar que son tres los elementos configuradores del tributo: 1) la naturaleza urbana de los inmuebles objeto del hecho o negocio jurídico; 2) la existencia de una transmisión del dominio o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce; y 3) la puesta de manifiesto de un incremento del valor del terreno generado como consecuencia de la transmisión u operación correspondiente. En consecuencia, si no concurre alguno de los elementos señalados cabe estimar que no se produce el hecho imponible que se grava con la “plusvalía municipal” y, en consecuencia, no nace obligación tributaria alguna y no hay base imponible a determinar.

En este sentido se ha pronunciado, entre otros, el TSJ de Cataluña en múltiples pronunciamientos, como en las sentencias 310/2012 de 22 de marzo, 553/2012, de 22 de mayo, 925/2012 de 27 de septiembre, 805/2013 de 18 de julio y, recientemente, en la sentencia 1250/2015 de 3 de diciembre, en la que se resume la postura mantenida por la Sala en los siguientes términos:

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

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

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

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

*Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.*

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

*Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:*

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

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

En idéntico sentido se han pronunciado también recientemente el TSJ de la Rioja -en la sentencia 249/2015, de 1 de octubre- y el TSJ de la Comunidad de Madrid -en la sentencia 849/2015 de 21 de octubre-.

De ese modo, los órganos judiciales que sostienen esta segunda tesis arguyen que, necesariamente, debe considerarse que la fórmula prevista ex artículo 107 del TRLHL para el cálculo de la plusvalía es una presunción legal que estableció el legislador para simplificar la determinación del incremento del valor que experimentan los terrenos a lo largo de los años, pero sólo se aplica en los casos en que no es posible acreditar que, realmente, en un período de tiempo no se ha producido tal incremento o se ha producido en menor proporción de la que prevé la Ley.

En esos casos singulares, una interpretación del precepto respetuosa con el principio de capacidad económica consagrado en la Constitución Española conduce a entender que pueden los contribuyentes acreditar la inexistencia de incremento de valor, o bien la existencia pero en una cuantía inferior a determinada con arreglo a la Ley, lo que obliga a los Ayuntamientos a abstenerse de exigir el pago del referido impuesto local o, en su caso, a liquidar en concepto de “plusvalía municipal” un importe menor al que resulta de aplicar las reglas contenidas en los artículos de continua referencia.

## VI.- LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA POR EL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 3 DE SAN SEBASTIÁN

Como se anunciaba al principio, la controversia suscitada llevó al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de San Sebastián a plantear una cuestión de inconstitucionalidad que fue admitida a trámite por el TC el 30/04/2015.

La cuestión somete a la consideración del Alto Tribunal dos cuestiones:

1. Si los artículos 104 y 107 del TRLHL (y sus equivalentes de la Norma Foral) resultan o no compatibles con el principio constitucional de capacidad económica; y,
2. Si la regla de valoración establecida en el TRLHL o en las ordenanzas fiscales para la determinación de la base imponible del Impuesto admite o no prueba en contrario que permita a los sujetos pasivos desvirtuar la presunción de que se ha producido un concreto incremento de valor y acreditar que se ha producido una minusvalía o una revalorización menor a la presumida por las normas.

En el Auto dictado el 05/02/2015, el Juzgado, conecedor de la doctrina defendida por diferentes Tribunales Superiores de Justicia -por cuanto fue invocada por la parte demandante- manifiesta que, a su juicio, no puede servir de base para resolver el litigio. Y ello, porque entiende que la función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa impide a los órganos judiciales hacer interpretaciones de la norma que modifiquen las reglas de cuantificación del tributo que se desprenden de la dicción literal de la Ley.

Constata el Juzgado que el artículo 107 del TRLHL contiene realmente *“una regla de valoración que permite cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo”* y, en consecuencia, no admite prueba en contrario. Asimismo, argumenta que no resulta ajustado a Derecho *“entender que la minusvalía invocada sea una condición pretributaria que vacíe de contenido la regulación del devengo del impuesto establecida en (..) el artículo 104 de la LHL de 2004, considerándola como una ficción de no sujeción del tributo”*.

Tal y como afirma en su Fundamento Jurídico Séptimo *“la cuestión de constitucionalidad (..) se suscita no de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada en los artículos citados, que es conforme a la constitución cuando subyace un incremento de valor, sino que, la aplicación de esos mismos criterios cuando el incremento de valor no es real ni cierto, por aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contrarias al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto”*.

A raíz del supuesto que enjuicia, en el que una sociedad se opone a cierta liquidación por plusvalía que le gira la Administración cuando transmite un inmueble por un precio sustancialmente inferior al precio por el que lo había adquirido, el Juzgado estima que el precepto que determina la fórmula de cálculo de la plusvalía municipal:

1. Puede suponer una vulneración del principio de capacidad económica que se establece en el artículo 31.1 de la CE.

En efecto, siendo la fórmula de cálculo del tributo un método que conduce a que se someta a gravamen un *“ficticio incremento de valor”* de los terrenos, en los casos en que realmente no existe tal incremento se está obligando a los contribuyentes a satisfacer un impuesto directo sin que objetivamente hayan realizado actos que pongan de manifiesto capacidad económica.

2. Puede ser contrario al principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la CE.

Y ello porque, con arreglo a la ley, los contribuyentes no pueden oponerse a la cuantificación del Impuesto ni probar, mediante los medios comunes de impugnación (tasación pericial contradictoria, etc.), la existencia de una base imponible distinta de la derivada de la regla legal de valoración.

Tras citar la doctrina constitucional que ha venido a glosar y acotar los límites del principio de capacidad económica consagrado ex artículo 31.1 CE, y tras resumir varios artículos doctrinales en los que se ha puesto de manifiesto la posible inconstitucionalidad de la regulación del tributo, el Juzgado concluye como sigue:

*“(...) La regulación del artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y del artículo 107 y 110.4 de la LHL de 2004 en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos no solo inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la CE de 1978 en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la CE de 1978 en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación. (...)”.*

## **VII.- POSIBLES PRONUNCIAMIENTOS DEL TC Y CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LOS MISMOS**

Aunque en estos momentos resulta una incógnita cuándo y en qué términos resolverá el TC la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado número 3 de San Sebastián, lo cierto es que *a priori* pueden preverse tres pronunciamientos alternativos del Alto Tribunal.

Pasamos a continuación a exponer brevemente en qué creemos que puede consistir cada uno de estos pronunciamientos y cuáles son las consecuencias que se derivarían de los mismos:

### **VII.1. PRONUNCIAMIENTO EN LA LÍNEA DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA EXISTENTE**

Una posible resolución por parte del TC es la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la base de considerar que el artículo 107 del TRLHL no vulnera precepto constitucional alguno, porque el IIVTNU no pretende someter a tributación una plusvalía real sino un incremento del valor de los terrenos cuantificado de forma objetiva.

En este caso, verían desestimadas sus pretensiones todos aquellos recurrentes que, impugnando liquidaciones de plusvalía municipal, hubieran fundado sus recursos en la prueba de que el valor del terreno no había experimentado el incremento resultante de la aplicación de las reglas contenidas en el precepto de referencia.

### **VII.2. PRONUNCIAMIENTO EN LA LÍNEA DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOSTENIDA, ENTRE OTROS, POR EL TSJ DE CATALUÑA**

Otra posibilidad es la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la base de estimar que la regla de valoración contenida ex artículo 107 TRLHL, debiéndose interpretar como una presunción *iuris tantum* -que admite prueba en contrario-, respeta suficientemente los principios constitucionales de capacidad económica y de tutela judicial efectiva.

Este pronunciamiento implicaría dos importantes consecuencias prácticas:

1. La necesaria estimación de aquellos recursos en los que los recurrentes hubieran acreditado de forma fehaciente que la aplicación de la regla de valoración contenida en la Ley les obligó a satisfacer una plusvalía municipal por un importe superior al que correspondería en función del incremento realmente experimentado por el terreno transmitido; y,

2. La posibilidad, para todos aquellos que hubieran autoliquidado el IIVTNU por transmisiones realizadas dentro de los últimos cuatro años, de instar en su caso una devolución de ingresos indebidos si consiguen acreditar, con el informe de valoración pertinente, que el terreno de naturaleza urbana objeto de la operación no experimentó el incremento de valor que se sometió a gravamen.

### **VII.3. PRONUNCIAMIENTO ESTIMATORIO DE LA CUESTIÓN PLANTEADA Y DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLHL**

Finalmente, otra posibilidad es la estimación de la cuestión planteada y la declaración de inconstitucionalidad del artículo 107 del TRLHL. Dicho pronunciamiento pasaría por entender que, al contener el precepto una presunción *iure et de iure* -que no admite prueba en contrario-, obliga a los contribuyentes a satisfacer la plusvalía municipal con independencia del incremento o pérdida de valor realmente experimentado por el terreno.

En este caso serían irrevisables las situaciones creadas por sentencias o resoluciones administrativas firmes (salvo en lo relativo a sanciones tributarias derivadas del impago de la plusvalía) y, por el contrario y como en el caso anterior, cabría revisar las autoliquidaciones correspondientes a hechos impositivos no prescritos y deberían prosperar los recursos basados en la improcedencia de la base imponible determinada en aplicación de la presunción legal calificada de inconstitucional.

### **VIII.- POSIBLES MEDIDAS A ADOPTAR MIENTRAS EL TC NO RESUELVE LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA**

Ante la eventualidad de un pronunciamiento del TC declarativo de la inconstitucionalidad de la norma, o favorable a una interpretación que la acomode a los principios de tutela judicial efectiva y capacidad económica -por estimar que el artículo 107 del TRLHL contiene una presunción que admite prueba en contrario-, la prudencia aconseja evitar la prescripción del derecho a recuperar el impuesto pagado en exceso, así como la firmeza de liquidaciones tributarias calculadas sobre un incremento de valor superior al real.

Ello pasa por una valoración realista, independiente y fundada de la evolución del terreno objeto de transmisión y, si dicha valoración acredita una minusvalía o una plusvalía inferior a la presumida por las normas, por iniciar los correspondientes procedimientos administrativos o judiciales.

Barcelona, 14 de marzo de 2016

Mireia de Pol Cruz  
Abogada  
mdopol@todanel-lo.com

Ignacio Goytisoló Marquínez  
Socio – Abogado  
igoytisoló@todanel-lo.com