

LA PROBLEMÀTICA DE L'IIVTNU.
*Anàlisi jurisprudencial i perspectives de
futur.*

Alumne:

Arnau Riera i Lozano

Tutora:

Maria Luisa Esteve Pardo

Facultat de Dret

Convocatòria de maig de 2019

Grau en Dret, 4t curs 2018-2019

ÍNDIX

1. Introducció	3
2. Qüestions Prèvies	5
1. <i>Fonament i característiques de l'impost</i>	5
2. <i>Fet imposable</i>	6
3. <i>Meritació i Subjectes Passius</i>	9
4. <i>Liquidació de l'impost</i>	10
5. <i>Gestió de l'impost</i>	10
3. La Base Imposable	11
1. <i>El càlcul de la Base Imposable</i>	12
2. <i>El gravamen de les plusvàlues fictícies</i>	15
2.1. Comentari a la Sentència del TC número 59/2017, d'11 de maig de 2017	17
2.2. Interpretacions dels Tribunals Superiors de Justícia.....	19
2.3. Comentari a la Sentència del TS número 1163/2018, de 9 de juliol de 2018	20
3. <i>La plusvàlua amb quantia superior al benefici obtingut</i>	22
4. <i>La prova de les minusvàlues</i>	23
4.1. Les escriptures com a prova.....	26
4. La Proposició de Llei	34
5. Tutela dels Drets i Garanties dels Contribuents	38
1. <i>La indefensió del contribuent que vol reclamar</i>	40
6. Conclusions	47
7. Bibliografia	49

ABREVIATURES

I.I.V.T.N.U.- Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

T.S.J.- Tribunal Superior de Justícia

T.R.L.R.H.L.- Real Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refòs de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals

T.S.- Tribunal Suprem

T.C.- Tribunal Constitucional

C.E.- Constitució Espanyola

I.B.I.- Impost sobre béns immobles

D.G.T.- Direcció General de Tributs

L.J.C.A.- Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la Jurisdicció Contenciós-administrativa

L.P.A.C.- Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques

L.R.B.R.L.- Llei 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de les Bases del Règim Local.

L.M.M.G.L.- Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local

T.E.A.M.- Tribunal Econòmic Administratiu Municipal

1. INTRODUCCIÓ

El maig de 2017 el Tribunal Constitucional va concloure, mitjançant la Sentència número 59/2017, i després dels dos pronunciaments previs referents al territori foral del País Basc, la inconstitucionalitat de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (en endavant, "IIVTNU" o "Plusvàlua Municipal") quan es sotmeten a tributació situacions inexpressives de capacitat econòmica. Tan sols un mes més tard, el 5 de juny, resolva en el mateix sentit sobre la inconstitucionalitat de certs preceptes de la Llei d'Hisendes Locals del territori foral de Navarra.

Com és sabut, aquestes qüestions litigioses suscitées al voltant de l'impost van començar a sorgir amb l'arribada de la crisi econòmica, i l'explosió de la coneguda *bombolla immobiliària* a Espanya on, com a conseqüència de l'increment anormal dels preus dels immobles molt per sobre de l'IPC i de les rentes que s'havien estat experimentant en els darrers anys, la caiguda dels mateixos va suposar que per primera vegada en molt temps es donessin massivament casos de ventes amb pèrdues. Va ser a partir de llavors quan, en les transmissions de terrenys urbans, en els casos en els que l'immoble s'alienava per un preu molt inferior al cost d'adquisició que va tenir al seu dia, el contribuent decidia impugnar l'impost, en entendre -lògicament- que no s'estava produint el fet imposable.

Des de la publicació de la referida Sentència, els Tribunals Superiors de Justícia (en endavant, "TSJ") han vingut interpretant de forma molt diversa la postura del Tribunal Constitucional respecte l'IIVTNU, actuant cada un amb uns criteris diferenciats davant els supòsits de minusvàlues en les transmissions d'immobles subjectes a l'IIVTNU.

Aquesta disparitat interpretativa entre els diferents Tribunals es va estar allargant fins juliol de 2018, quan per fi el Tribunal Suprem (en endavant, "TS") va posicionar-se respecte l'abast de la Sentència del Tribunal Constitucional (en endavant, "TC"). El Suprem, en la seva Sentència 1163/2018 de 9 de juliol, va apostar per la coneguda tesi estricta amb carga de la prova pel contribuent, que mantenia els TSJ de València i d'Aragó, que considera que els articles 107.1, 107.2.a) i 110.4) del Text Refòs de la Llei reguladora de les Hisendes Locals (en endavant, "TRLRHL", la "Llei d'Hisendes Locals") són nuls, únicament en aquells casos en els que sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increment de valor, i que per tant, en els supòsits de plusvàlues, els preceptes segueixen sent vàlids i aplicables. A més, és l'obligat tributari el qui en tot cas haurà d'acreditar la inexistència d'increment.

Amb tot, quasi dos anys després del mandat de l'Alt Tribunal, ratificat posteriorment pel Suprem, encara no s'ha aprovat la reforma del TRLRHL que va impulsar el Grup Parlamentari Popular el 27 de febrer de 2018.

Aquesta situació provoca una greu incertesa jurídica que afecta, no sols als ajuntaments davant el dubte de quina administració ha de fer front al desemborsament d'allò indegudament liquidat i/o com compensaran els ens locals tot allò que deixin d'ingressar, sinó també per a tots els contribuents que estiguin disposats a reclamar.

En síntesi, doncs, l'objectiu del present treball és analitzar des d'una perspectiva jurídica l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, en concret el càlcul de la base imposable, l'abast de la jurisprudència recent al respecte, i les conseqüències que se'n deriven en la gestió dels ens municipals i en la tutela dels drets i garanties dels contribuents davant d'una indeguda recaptació de l'impost.

Per fer-ho, he estructurat aquest treball de la següent manera: i) en primer lloc, exposaré de manera breu i concisa els trets característics de la Plusvàlua Municipal, ii) seguidament analitzaré el càlcul de la base imposable de l'impost, tant pel que fa a la seva regulació i aplicació pràctica, com de tots els problemes que ha suscitat, començant per la pròpia fórmula de quantificació, i seguint amb la jurisprudència constitucional que declara la inconstitucionalitat de l'impost quan es graven plusvàlues fictícies. A aquest respecte, analitzaré de manera exhaustiva la Sentència del TC número 59/2017, d'11 de maig de 2017, i de la mateixa manera, la Sentència del TS número 1163/2018, de 9 de juliol de 2018, que la interpreta. iii) En tercer lloc, estudiaré els mitjans de prova que ostenta el contribuent per a demostrar la pèrdua en la transmissió, així com la seva valoració en la jurisprudència més recent. iv) Així mateix, analitzaré la Proposició de Llei que va presentar el Grup Parlamentari Popular per donar una resposta legislativa a la decisió del constitucional, i que avui dia està encara pendent d'aprovació. v) Finalment, exposaré com queda la tutela dels drets dels contribuents que volen reclamar, tenint en compte tot el que s'acaba d'exposar.

La metodologia emprada per a l'elaboració del present treball ha consistit en un estudi de fons sobre la regulació de l'impost i de la jurisprudència més recent al respecte, sobretot de les Sentències del Constitucional i del Suprem ja esmentades, donant èmfasi al seu abast i efectes, i tenint en compte en tot moment la seva repercussió front el ciutadà que vulgui reclamar.

2. QÜESTIONS PRÈVIES

Abans d'entrar de ple a l'anàlisi dels aspectes de l'impost que en aquest treball interessin, convé assenyalar, de manera molt breu i sense ànim d'exhaustivitat, les qüestions més genèriques definitòries de la Plusvàlua Municipal.

1. *Fonament i característiques de l'impost*

L'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana es configura en l'ordenament jurídic espanyol com un impost de titularitat municipal, de caràcter potestatiu, i es caracteritza per ser un impost directe, de caràcter real i meritació instantània, d'acord amb el règim jurídic previst en els articles 104 a 110 del TRLRHL. Com és ben sabut, és un impost directe pel fet que grava directament els ingressos dels ciutadans, de manera que no pot ser repercutit a una persona que no sigui el propi subjecte passiu. Malgrat això, però, el TRLRHL no prohibeix invertir la càrrega tributària de l'impost, motiu pel qual és molt recurrent que succeeixi a la pràctica.

El fonament de l'impost radica en l'article 59.2 del TRLRHL, que estableix que "*Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.*". Tot i això, però, en paraules de BEATRIZ MORENO SERRAT¹, cal destacar que en alguna ocasió s'ha proposat el seu establiment com a impost d'obligada aplicació en tots els municipis espanyols, com en l'Informe de 3 de juliol de 2002 de la *Comissió per l'estudi i proposta de mesures per a la reforma del finançament de les Hisendes Locals*, malgrat el legislador n'ha fet cas omís.

No obstant es tracta d'un tribut potestatiu, val a dir que és summament estrany que no es trobi entre els sistemes impositius dels ajuntaments dels municipis de l'Estat. Com a tal, doncs, en aplicació de l'article 106.2 de la Llei 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de les Bases del Règim Local, els ajuntaments han d'aprovar la corresponent ordenança fiscal per a regular-lo.

No és de menystenir que la Plusvàlua Municipal recollís xifres rècord de recaptació l'any 2016, l'últim abans que el Tribunal Constitucional, com es comentarà més endavant, anul·lés el tribut en els casos de ventes a pèrdues, amb uns ingressos de 2.577 milions d'euros -un 0,23% del

¹ Moreno Serrano, B. (2012). *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Aspectos más relevantes de su régimen jurídico* (1ª ed). Madrid: Walters Kluwer.

PIB-, fet que suposa un augment del 7% davant el 2015, segons les xifres del Ministeri d'Hisenda publicades l'any 2017.

Així doncs, no és d'estranyar que tal com afirmen MARCOS CABRERA GALEANO i DAVID FRANCISCO BLANCO², l'IIVTNU sigui una figura tributària tradicional en el nostre ordenament jurídic que s'ha anat mantenint des del seu establiment en el Reial Decret de 13 de març de 1919 del llavors conegut com “*arbitri sobre els increments de valor dels terrenys*” gràcies a la seva poderosa capacitat recaptatòria en l'àmbit local, malgrat el seu caràcter conflictiu.

Actualment, aquest element clau en el sistema tributari local es troba regulat en la Subsecció VI de la Secció III del Capítol II (Tributs propis) del Títol III (Recursos dels municipis) del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals.

2. Fet imposable

L'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana és un tribut directe que grava l'increment de valor que experimentin aquests terrenys i es posi de manifest com a conseqüència de la transmissió de la seva propietat per qualsevol títol, o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els referits terrenys (ex art. 104 TRLRHL).

Un gran sector de la doctrina ha criticat durament el fet que l'impost no gravi la construcció de l'immoble i la plusvàlua dels immobles rústics. El motiu radica en què durant molt temps la jurisprudència (ex. STS de 13 de setembre de 1996, Sala Contenciós-Administrativa, Secció 2^a, Rec. núm. 12426/1991) ha vingut mantenint que l'IIVTNU trobava el seu fonament en l'art. 47 *in fine* de la Constitució Espanyola (en endavant, “CE”), com a forma de participació directa de la comunitat en les plusvàlues generades per l'acció urbanística dels ens públics. Aquesta afirmació però, no ha estat gens compartida per la doctrina, així per exemple ho afirmen PLAZA VÁZQUEZ i VILLAVERDE GÓMEZ³:

² Cabrera Galeano M; Francisco Blanco, D. (2017). El impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana: Problemática constitucional y perspectivas de futuro. *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, 1 - 22. Recuperat de: <http://www.madrid.org/revistajuridica/attachments/article/114/EI%20IIVTNU%20ProblematICA%20constitucional%20y%20perspectivas%20de%20futuro.pdf>

³ Plaza Vázquez, A; Villaverde Gómez, B. (2005). *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Análisis jurisprudencial Práctico* (1^a ed). Pamplona: Thomson Aranzadi.

“No hace falta decir que, a nuestro entender, tal aseveración es bastante desafortunada. El art. 47 CE establece que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos, pero los instrumentos normativos para ello son múltiples y especializados; no debería mezclarse el derecho constitucional a la contribución justa según la capacidad económica (ex art. 31.1 CE) con otras previsiones que nada tienen que ver con el sistema tributario justo”.

El motiu de la crítica a la referida postura jurisprudencial és molt clara, donat que com afirma BEATRIZ MORENO SERRAT⁴, són molts els casos en els que es sotmeten a tributació plusvàlues que no han estat generades per l'acció urbanística de la Administració Pública.

Així doncs, deixant de banda els debats suscitats al voltant del fet imposable, actualment perquè existeixi obligació tributària, ha de verificar-se una transmissió per a qualsevol títol (es relacionen bàsicament els següents: compravenda, permuta, donació, herència, excessos d'adjudicació, expropiació forçosa, subhasta judicial o notarial i la usucapió), la qual posarà de manifest un increment de valor d'aquests terrenys al llarg del període de generació o lapse de temps en què l'immoble hagi pertangut al transmissor.

A mode d'exemple, convé assenyalar l'Ordenança Fiscal de Girona, que en el seu article 2 estableix un llistat sobre negocis jurídics que suposen la realització del fet imposable per constituir transmissions de domini:

“Es consideraran també transmissions de domini, entre d'altres:

- a) Les aportacions de béns a una societat o persona jurídica, civil o mercantil.*
- b) Les adjudicacions de béns als socis o a terceres persones en cas de separació o dissolució de societats.*
- c) Les aportacions d'immobles per terceres persones a la societat conjugal.*
- d) Les vendes amb pacte de retrovenda o carta de gràcia.*
- e) La transmissió de la possessió en concepte d'amo.*
- f) L'excés de valor dels béns adjudicats que sobrepassin la participació que l'adquirent disposi del condomini de béns posseïts en comú i pro indivís.*
- g) Les expropiacions forçoses.”*

De la mateixa manera, pel que fa als drets reals de gaudi limitadors del domini, es detallen com a tals, sense ànim d'exhaustivitat, l'usdefruit vitalici o temporal, el dret d'habitació, el dret de emfiteusi, el dret de superfície, els censos i també les concessions administratives o les servituds.

⁴ Op. cit.

D'altra banda, el TRLRHL estableix com a supòsits de no subjecció d'aquest impost, entre d'altres, l'increment de valor que experimentin els terrenys que tinguin la consideració de rústics a efectes de l'Impost sobre Béns Immobles (en endavant, "IBI"). En conseqüència, com s'ha detallat anteriorment, està subjecte l'increment de valor que experimentin els terrenys que hagin de tenir la consideració d'urbans, o els que formin part d'immobles de característiques especials, amb independència que estiguin o no contemplats com a tals en el Cadastre o en el padró de l'IBI. A més, la Llei estableix que no estan subjectes les aportacions de béns i drets realitzades pels cònjuges a la societat conjugal, les adjudicacions que al seu favor i en pagament d'elles es verifiquin i, finalment, les transmissions que es facin als cònjuges en pagament dels seus havers comuns. Pel que fa a transmissions de béns immobles entre cònjuges o a favor dels fills, no estan subjectes si es realitzen com a conseqüència del compliment de sentències en els casos de nul·litat, separació o divorci matrimonial, això sí, amb independència del règim econòmic-matrimonial.

A més, s'ha de fer una breu menció a altres supòsits de no subjecció que, malgrat no es detallen a la Llei, han estat consolidats per la jurisprudència, com són les adjudicacions per cooperatives, la consolidació del domini, la dissolució de comunitats de béns, els excessos d'adjudicació en la partició d'una herència i, finalment, els expedients de domini.

Així mateix, la Llei estableix en el seu article 105 els supòsits exemptes de tributació. L'article 22 de la Llei 58/2003, General Tributària, preveu que són supòsits d'exempció aquells en què, tot i realitzar-se el fet imposable, la llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal. Les exempcions es poden classificar en subjectives i objectives.

D'una banda, les exempcions subjectives són en essència aquelles que, com a conseqüència del subjecte que les ha realitzat, malgrat s'està realitzant el fet imposable, són supòsits lliures de tributar. Són bàsicament les realitzades per Administracions Públiques, institucions benèfiques, la Seguretat Social, les persones exemptes en virtut de Conveni Internacional, els titulars de concessions administratives reversibles i, finalment, la Creu Roja.

D'altra banda, quan es parla d'exempcions objectives, s'està fent referència bàsicament als supòsits concrets determinats per la Llei. Així, el TRLRHL detalla que estan exemptes: la constitució i transmissió d'un dret de servitud, les transmissions de béns històrics, i les transmissions per dació en pagament de l'habitatge habitual del deutor hipotecari per a la cancel·lació de deutes, incloses fins i tot les execucions hipotecàries judicials o notariales.

3. *Meritació i Subjectes Passius*

La Plusvàlua Municipal merita en el moment de la perfecció dels contractes o dels negocis jurídics, tal i com estableix l'article 109 del TRLRHL.

A aquests efectes, per a la determinació del moment en què es perfecciona, s'haurà d'atendre a la data de transmissió de la propietat del terreny, o a la data de la constitució o transmissió en els casos de drets reals de gaudi limitatiu del domini.

Val a dir que, pel cas que es declari per sentència la nul·litat, rescissió o resolució de l'acte o contracte objecte de l'impost, es té dret a la devolució d'allò indegudament ingressat. Ara bé, no es té dret a aquesta devolució si es resol per incompliment d'una part. Així mateix, és important destacar que quan hi ha resolució contractual per mutu acord, es produeix una nova meritació.

D'altra banda, en els casos d'actes amb condicions -suspensiva o resolutòria-, s'haurà d'atendre a allò establert en el Codi Civil per a saber el moment de la meritació de l'impost.

Així mateix, en aquest punt és important referir-se als supòsits de transmissió *mortis causa*, en concret quan es produeix per testament. A aquests efectes, l'inici del període per a liquidar l'IIVTNU computa, no des de l'acceptació -com podria semblar erròniament-, sinó des de la mort del causant. Així ho ha establert recurrentment la jurisprudència i la Direcció General de Tributs (en endavant, "la DGT"):

“Es criterio administrativo a efectos del IIVTNU que en los supuestos de transmisión mortis causa la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes, no a partir de la aceptación de la herencia, sino en el momento mismo del fallecimiento del causante.”⁵

Pel que fa als subjectes passius, cal distingir d'entre dos supòsits en funció de la tipologia del negoci jurídic. En primer lloc, si el negoci jurídic és lucratiu, el subjecte passiu és l'adquirent o la persona a favor de la qual es constitueix el dret real. D'altra banda, si el negoci jurídic és onerós, el subjecte passiu a efectes de l'impost és el transmissor o la persona que constitueix el dret real. Ara bé, és important destacar que si el transmissor en negoci onerós és una persona física no resident, haurà d'actuar com a substituït la persona resident que adquireix el terreny o la persona a favor de la qual es constitueix o es transmeti el dret real.

⁵ Resolució Vinculante de la Direcció General de Tributs, V0407-17 de 15 de Febrer de 2017.

4. Liquidació de l'impost

El càlcul del tribut gira al voltant de dos elements clau; d'una banda, la base imposable, consistent en l'increment del valor del terreny, el qual es determina objectivament com es detalla més endavant, i d'altra banda, el tipus impositiu, que aprova l'Ajuntament corresponent.

Com en tot el sistema tributari, es poden diferenciar diverses quotes tributàries. En primer lloc, mitjançant el resultat d'aplicar el tipus impositiu a l'increment del valor del terreny calculat objectivament, obtenim la quota íntegra. El tipus impositiu màxim permès per llei és del 30 %, *ex art. 108 TRLRHL*.

Un cop apliquem les bonificacions aprovades per l'ajuntament - dins els límits del TRLRHL -, s'obté la quota líquida. El TRLRHL, en els seus articles 108.3 i 108.4 estableix que els ajuntaments podran establir les següents bonificacions de forma potestativa: en primer lloc, una bonificació de fins el 95% en la transmissió de terrenys i transmissió i constitució de drets reals a títol lucratiu per causa de mort a favors dels descendents, els cònjuges, els ascendents i adoptants; i així mateix, una bonificació de fins el 95% en la transmissió de terrenys on es desenvolupin activitats d'especial interès o utilitat pública.

Aquesta quota líquida que s'obté a l'aplicar les bonificacions que l'Ajuntament tingui establertes a l'ordenança fiscal, i és la quantitat a ingressar a l'Administració, ja que en aquest impost no hi ha ingressos a compte, pagaments fraccionats, retencions o conceptes similars.

5. Gestió de l'impost

La gestió del tribut és de caràcter exclusiva del municipi. A més, val a dir que l'ordenança municipal pot decidir que l'impost s'exigeixi en règim d'autoliquidació, com és el cas, per exemple, de Girona (*ex articles 19 i 20 de l'Ordenança Fiscal de Girona*).

A aquests efectes, el termini de presentació de la declaració varia en funció de la tipologia del negoci jurídic. Així, si és *inter vivos*, el termini és de 30 dies hàbils, mentre que en els casos de transmissió *mortis causa*, el termini és de 6 mesos prorrogables a 12 mesos (*ex art 110 TRLRHL*).

Finalment, convé destacar que la Llei estableix el deure de col·laboració dels notaris i de les parts que no són subjectes passius del tribut.

3. LA BASE IMPOSABLE

Un cop analitzades les característiques generals del tribut, convé entrar a estudiar amb deteniment la base imposable de l'impost, principal punt conflictiu de la Plusvàlua Municipal, i objecte bàsic del present treball.

En els últims anys s'ha estat obrint un gran debat en relació a l'IIVTNU, que en el temps de l'anomenat *boom immobiliari* ni tan sols es plantejava, donada l'enorme diferència que existia entre els preus d'adquisició i de transmissió dels terrenys.

Així, la Plusvàlua Municipal ha generat bastants problemes des de la seva regulació per la Llei 39/1988, reguladora de les Hisendes locals. Això no obstant, val a dir que la DGT segueix mantenint el següent criteri respecte de la base imposable:

“En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo, será el valor que tenga fijado en dicho momento a efectos del IBI, es decir, el valor catastral a la fecha de la transmisión de la propiedad.

La ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno, o los valores de compra y venta de este. Por lo tanto, es indiferente que el valor catastral del inmueble en el momento del devengo coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición.

Tan sólo en los casos en que se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos pueden establecer una reducción en la base imponible durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales”⁶.

En aquest sentit, convé definir el concepte de la base imposable de l'IIVTNU, recollit en l'article 107.1 del TRLRHL, i que s'estableix com l'increment del valor dels terrenys, posat de manifest en el moment de la meritació i experimentat al llarg d'un període màxim de 20 anys.

Així, el sistema legal vigent de determinació de la base imposable contingut en l'article 107 del TRLRHL, parteix del supòsit que en tota transmissió de terrenys subjectes a l'impost hi ha hagut un increment de valor, que es calcula mitjançant l'aplicació d'uns percentatges anuals sobre el

⁶ Resolució Vinculant de Direcció General de Tributs, V0291-14 de 06 de Febrer de 2014.

valor cadastral fixat en el moment de la meritació, és a dir, de la transmissió del bé. El percentatge fix l'estableix cada ajuntament mitjançant una operació matemàtica, consistent en la multiplicació entre el número d'anys de tinença del bé pel percentatge que l'ordenança fiscal estableix dins dels límits que marca el TRLRHL.

D'aquesta manera, com afirmen MARCOS CABRERA GALEANO i DAVID FRANCISCO BLANCO⁷, el legislador, entre múltiples opcions, com per exemple prendre per referència el valor de mercat o el preu efectiu de la transmissió, va decidir incorporar un sistema d'estimació objectiva de la base imposable de l'IIVTNU en l'article 107 del TRLRHL, sense atendre les circumstàncies concretes de cada terreny i transmissió, i independent del guany real obtingut en el negoci.

Amb tot, doncs, tal com es defineix el fet imposable de l'impost, i com s'ha avançat anteriorment, són dos els problemes més recents que han sorgit al voltant de la Plusvàlua Municipal. D'una banda, el càlcul de la base imposable i, de l'altra, la determinació de la base imposable quan l'assenyalat increment de valor no s'ha produït, és a dir, quan el bé immoble es transmet per un preu inferior al d'adquisició, resultant realment una disminució de valor. Aquest últim, però, s'estudia amb profunditat més endavant.

En aquest punt i pel que ara interessa, convé centrar-se amb el càlcul de la base imposable, qüestió molt controvertida i debatuda per la doctrina.

1. El càlcul de la Base Imposable

L'aplicació pràctica de la Plusvàlua Municipal, unida a la recent jurisprudència constitucional - així com la sentència del Suprem que l'interpreta -, porten irremeiablement a una gran polèmica que, tot i ser sobretot de caràcter probatori i d'anàlisi de l'abast de les referides sentències, no escapa el règim de quantificació del tribut.

Així, queda un important assumpte encara per tractar que podria obrir la porta a noves reclamacions: la fórmula que utilitzen els ajuntaments per calcular el tribut. Com és ben sabut, el TRLRHL estableix un sistema objectiu de càlcul de la base imposable, que el Tribunal Constitucional i el Tribunal Suprem consideren constitucionalment vàlid, sempre que gravi "*capacidades económicas reales o potenciales*". No obstant això, la fórmula que actualment apliquen els Ajuntaments ha estat altament criticada, ja que la llei no fixa expressament que l'operació matemàtica que s'hagi d'emprar per calcular la plusvàlua sigui la multiplicació.

⁷ Op. cit.

L'existència d'un tribut local sobre les plusvàlues immobiliàries data de 1919, data en la qual mitjançant un Reial Decret de 13 de març es va posar en vigor la Llei d'Autoritzacions de 1917. Des de llavors, com afirma FERNANDO CASANA MERINO⁸, sempre ha existit un impost local sobre el increment de valor dels terrenys urbans, tot i que en aquest cas el sistema de determinació de la base imposable no era totalment objectiu, sinó que es basava en la comparació dels valors del terreny a l'inici i al final del període de tinença del bé. Així, en la regulació immediatament anterior a l'actual⁹, la base imposable es calculava de manera ben diferent a la que avui en dia s'aplica.

Actualment, com ja s'ha detallat, la base imposable d'aquest impost s'estableix aplicant al valor cadastral del bé el percentatge d'increment fixat pels ajuntaments en les seves respectives ordenances. Amb aquestes dues variables s'obté l'increment de valor de l'immoble durant la seva tinença. Ara bé, la fórmula emprada per obtenir la base imposable no calcula realment l'increment experimentat durant la tinença, sinó l'increment de valor futur.

D'aquesta manera, és necessari determinar si és possible realitzar, dins els límits legals, una nova interpretació de l'article 107 del TRLRHL, a fi de salvar les incongruències teòriques i matemàtiques que s'han vingut produint i que es van defensar en el seu dia en la Sentència núm. 85/2012 del TSJ de Castilla la Mancha, de 21 de setembre de 2010, que resolva el recurs interposat per l'Ajuntament de Cuenca contra la sentència del Jutjat Contenciós-Administratiu núm. 1 de la mateixa ciutat.

Tal i com afirma ALBERTO GARCÍA MORENO¹⁰, “*no puede olvidarse que esta posible interpretación del precepto, alternativa a la única que se ha efectuado desde la entrada en vigor del TRLRHL, surge como un intento de corregir los efectos que produce la fórmula actual, ya que supone la tributación de plusvalías aunque sean inexistentes*”. Això succeeix bàsicament perquè la que s'ha aplicat habitualment comporta multiplicar per un percentatge un valor que és sempre positiu, de manera que el resultat també ho és, existint sempre un increment (tot i que realment no n'hi hagi).

⁸ Casana Merino, F. (2017). Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista de estudios de la Administración legal y autonómica*, (8), 147-163. Recuperat de: <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=REALA&page=article&op=view&path%5B%5D=10445>

⁹ Reial Decret Legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, pel qual s'aprova el text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.

¹⁰ García Moreno, A. (2018). La cuantía de la plusvalía y su prueba en el IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad. *Carta Tributaria: Revisa de Opinión*, (36), 1-16.

Així doncs, resulta necessari analitzar si, tal i com afirma de manera excepcional alguna resolució judicial i manté el referit autor, aquesta interpretació és correcta d'acord als canons interpretatius aplicables al Dret, tenint en compte què és matemàticament més correcte.

La ja esmentada sentència núm. 85/2012 del TSJ de Castilla la Mancha, entén que la interpretació que s'ha vingut realitzant sobre l'article 107.4 del TRLRHL hauria de ser una altra, més lògica des de la perspectiva matemàtica. En concret, tal i com afirma la sentència, la fórmula hauria de ser igual al valor cadastral en el moment de la venda multiplicat pel número d'anys de tinença i pel coeficient d'increment, tot dividit per ú més el resultat de multiplicar el número d'anys pel coeficient d'increment.

Convé destacar que l'origen d'aquesta nova fórmula prové de la proposta del propi contribuent que va impugnar la liquidació de l'impost, en concret un matemàtic i arquitecte de Cuenca, ja jubilat, que va denunciar que la fórmula matemàtica utilitzada per calcular aquest impost fa que es pagui, segons afirma, un 40% més del compte. Així, va realitzar estudi matemàtic on prova que la fórmula legal aplicada pels ajuntaments calcula l'increment de valor que tindrà el terreny en els anys successius, però no en els anys en què ha estat l'immoble en el patrimoni del subjecte passiu de l'impost.

Amb tot, si bé la doctrina s'ha vingut manifestant en el sentit que la fórmula proposada és la més correcta - ja que com bé diu ALBERTO GARCÍA MORENO¹¹, no tan sols és matemàticament més lògica, sinó que també produeix un resultat més proporcionat -, no es pot pretendre tampoc que la quantificació del tribut arribi a ser excessivament complicada pel contribuent, agreujant la seva càrrega tributària (indirecta) i dificultant excessivament l'autoliquidació del tribut (règim que normalment utilitzen els Ajuntaments).

De la mateixa manera, GERMÁN ORÓN MORATALL¹² entén que la norma que regula el sistema de càlcul de la base imposable de l'IVTNU produeix els efectes d'una ficció jurídica o d'una presumpció *iuris et de iure*. Així, exposa que *“al no haber una comparación entre los valores inicial y final siempre habrá incremento de valor, incremento que es presunto, surgiendo el problema de si esta presunción es iuris tantum y admite prueba en contrario, o es iuris et de iure y no la admite, problema que se puede entender resuelto en el sentido de no admitir prueba en contrario desde el momento en que la Ley no se refiere al incremento real del valor”*.

¹¹ Op. cit.

¹² Orón Moratall, G. (2010). El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En *Los Tributos Locales* (1a ed.) Navarra: Aranzadi.

El Tribunal Suprem, malauradament, malgrat l'intent sense èxit de l'Ajuntament de Cuenca en les referides sentències, en les que manifestava la necessitat d'assentar doctrina al respecte, no va accedir a la pretensió i, en conseqüència, va negar l'interès cassacional¹³. Tal com afirma ALBERTO GARCÍA MORENO¹⁴, com a fonament de la impossibilitat d'accedir a la cassació, el TS subratlla dos arguments. D'una banda, el defectuós plantejament del recurrent que pretenia convertir en doctrina el tenor literal d'una norma, tenint en compte a més el fet que el Suprem entenia sense postular ni defensar cap tipus d'interpretació “*de acuerdo con los cánones habituales*”; i, d'altra banda, per no poder convertir en doctrina, en tot cas, la fórmula de quantificació emprada pel legislador en l'art. 107.4 TRLHL, perquè havien recaigut sentències del TC que declaraven la inconstitucionalitat d'alguns preceptes en la mesura que sotmetien a gravamen manifestacions inexpressives de capacitat econòmica. En conseqüència, el TS ni podia determinar que la fórmula de càlcul de l'art. 107.4 TRLHL era vàlida en tot cas, ni tampoc podia proposar una nova fórmula tenint en compte la manca d'interès cassacional.

No obstant això, el Suprem ja ha admès a tràmit¹⁵ en cassació algun recurs on es torna a plantejar si la interpretació de l'article 107 del TRLRHL és única o si hi ha altres interpretacions que puguin ser més lògiques per a regular el règim de càlcul de la Plusvàlua Municipal. En la meua opinió, si bé és cert que la fórmula no és la matemàticament més idònia, la seva objectivitat i simplicitat no tenen perquè suposar un problema pel contribuent, sempre i quan s'estableixin uns límits clars i delimitats al respecte, com per exemple el fet que no es gravi el tribut quan existeixen pèrdues, o que es pagui en proporció al guany realment obtingut.

2. El gravamen de les plusvàlues fictícies

El Tribunal Constitucional, després de les sentències que afecten els territoris forals de Guipúscoa i Àlaba, va dictar l'11 de maig de 2017 la sentència corresponent al territori comú, i posteriorment la relativa a Navarra. En totes, conclou una resolució comuna: la inconstitucionalitat de la Plusvàlua Municipal quan es sotmeten a tributació situacions inexpressives de capacitat econòmica.

¹³ Sentència del TS núm. 1102/2017, de 21 de juny de 2017, rec. 1210/2015.

¹⁴ Op. cit.

¹⁵ Interlocutòria d'admissió d'11 de desembre de 2017, rec. 4372/2017.

Val a dir, però, que com ve afirma VIOLETA RUIZ ALMENDRAL¹⁶, la decisió del Tribunal Constitucional en les referides sentències, no era tan sols esperada i inevitable, sinó que els problemes que suscita l'impost eren coneguts des de fa més de trenta anys, fins el punt que s'havia arribat a debatre en la pròpia tramitació parlamentària de la Llei 19/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals.

Així, en primer lloc, el Ple del Tribunal Constitucional va dictar la sentència número 26/2017, amb data 16 de febrer de 2017, en la qual va resoldre la qüestió d'inconstitucionalitat número 1012-2015 promoguda pel Jutjat del Contenciós-administratiu número 3 de Donòstia, en relació amb els articles 1, 4 i 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de juliol, de l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana de Guipúscoa. En aquesta sentència es declaren inconstitucionals i nuls els arts. 4.1, 4.2.a) i 7.4 de la normativa foral, en la mesura que sotmeten a tributació situacions inexpressives de capacitat econòmica.

Posteriorment, el Tribunal Constitucional va dictar en data 1 de març de 2017 la sentència número 37/2017, per la qual va resoldre la qüestió d'inconstitucionalitat plantejada pel Jutjat del Contenciós-administratiu no 3 de Vitòria contra els articles 1, 4 i 7.4 de la Norma Foral 46/1989 de l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana, de 19 de juliol, del territori històric d'Àlaba. En aquesta sentència, es declaren inconstitucionals i nuls els arts. 4.1, 4.2.a) i 7.4 de la Norma Foral 46/1989, en sentit idèntic a la ja referida sentència corresponent al territori de Guipúscoa.

Finalment, en data 11 de maig de 2017, el Ple del Tribunal Constitucional va dictar la sentència número 59/2017, en la qual resol la qüestió d'inconstitucionalitat 4864/2016 promoguda pel Jutjat del Contenciós-administratiu número 1 de Jerez de la Frontera en relació amb l'article 107 del TRLRHL, tal i com seguit es comentarà.

Posteriorment, el Ple del Tribunal Constitucional va dictar, amb data 5 de juny de 2017, la sentència número 72/2017 en la qual va resoldre la qüestió d'inconstitucionalitat número 686/2017 promoguda per la Sala del Contenciós-administratiu del Tribunal Superior de Justícia de Navarra, en relació amb diversos apartats de l'article 175 de la Llei Foral 2/1995, de 10 de març, d'hisendes locals de Navarra. En aquesta sentència, es declaren inconstitucionals i nuls els articles 175.2, 175.3 i 178.4 de la Llei Foral, en sentit idèntic a les anteriors.

¹⁶ Ruiz Almendral, V. (2018). La plusvalía municipal (IIVTNU) en la práctica: un examen constitucional de algunos problemas pendientes. En *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*. (1ª ed). Valencia: Tirant Lo Blanch

Tota aquesta jurisprudència constitucional s'emmarca sota un títol comú: és inconstitucional gravar automàticament els increments de valor dels terrenys de naturalesa urbana sense atorgar al contribuent la prova en contra que no s'ha produït aquest guany.

2.1. Comentari a la Sentència del TC número 59/2017, d'11 de maig de 2017

La doctrina constitucional exposada, que anul·la determinats preceptes del TRLRHL relacionats amb l'IIVTNU, ha comportat que es posi en qüestió per part de molts tribunals l'aplicabilitat de l'impost i la possible nul·litat de les liquidacions girades fins el moment.

Com ja s'ha detallat anteriorment, la Sentència constitucional número 37/2017, d'1 de març de 2017, que afecta al territori comú, va declarar inconstitucionals i nuls els articles 107.1 i 2.a), i 110.4 del TRLRHL, referents a la determinació de la base imposable de l'impost. El fonament d'aquesta decisió es troba en gran part en el Fonament de Dret número 3, on el TC reafirma el que ja va establir en la Sentència 26/2017, de 16 de febrer, i la Sentència 37/2017, d'1 de març: el Principi de capacitat econòmica i la prohibició de confiscatorietat. Recorda així que:

“(...) siendo constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo, ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia”.

Ja en el Fonament de Dret 2n de la Sentència 37/2017, el Constitucional va afirmar que *“(...) los preceptos cuestionados, al imputar a quienes transmiten un terreno de naturaleza urbana por un importe inferior al de su adquisición, mediante una ficción legal, una renta no real, sin posibilidad de articular una prueba en contrario, no sólo conducen al gravamen de una inexistente capacidad económica, sino que pueden llegar incluso, en el caso concreto, a ser confiscatorio, en contra del art. 31.1 CE.”*. I així ho ha tornat a remarcar en la Sentència 59/2017, com no podria ser d'altra manera.

En el mateix sentit, en el cos de la referida fonamentació el TC afirma que, encara que d'acord amb la regulació del tribut l'objecte del mateix és l'increment de valor que poguessin haver

experimentat els terrenys durant un interval temporal concret, actualment el gravamen no depèn necessàriament de l'existència d'aquest increment, sinó de la mera titularitat del terreny durant un període de temps concret. D'aquesta manera, és suficient amb què es sigui titular d'un terreny de naturalesa urbana perquè el legislador estableixi, automàticament, un increment de valor sotmès a tributació, amb independència no només del *quantum* real del mateix, sinó de la pròpia existència d'aquest increment.

Així, en sentit idèntic al que va establir a les sentències corresponents als territoris de Guipúscoa i Àlaba, el TC afirma que els preceptes que es qüestionen simulen, sense admetre prova en contra, que pel sol fet d'haver estat titular d'un terreny de naturalesa urbana durant un determinat període temporal, es produeix, en tot cas, un increment de valor i, per tant, “*una capacidad económica susceptible de imposición*”. Això suposa, segons exposa el Constitucional, que s'impedeix al ciutadà complir amb la seva obligació de contribuir d'acord amb la seva capacitat econòmica (*ex art. 31.1 CE*).

En suma, doncs, el TC conclou que, per les mateixes raons que es van esgrimir en les darreres sentències, “*el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE.*”.

Com afirma FRANCISCO JAVIER RODRÍGUEZ SANTOS¹⁷, el problema principal de la resposta que dona el TC radica en què els preceptes anul·lats no tenen cap mecanisme de comparació de valors, sinó que, com ja s'ha exposat, per al càlcul de la base imposable s'utilitza un càlcul objectiu a partir del valor cadastral, de manera que és impossible determinar l'existència d'un increment de valor. És necessari doncs, per pura lògica, la comparació entre dos elements per tal de poder obtenir un resultat positiu o negatiu i això, com ja s'ha detallat anteriorment, passa necessàriament en fixar un altre paràmetre pel càlcul, mitjançant l'establiment d'una norma fórmula.

Finalment, en el Fonament de Dret número 5, el TC recorda, com ja va establir en les darreres sentències, que l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys no és, amb caràcter general, contrari al text constitucional en la seva configuració actual. Així, ho és únicament en aquells

¹⁷ Javier Rodríguez Santos, F. (2019). Sobre las decisiones del Tribunal Constitucional anulando determinados preceptos de la Ley de Haciendas locales relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). *Carta Tributaria: Revisa de Opinión*, (35), 1-6.

supòsits en què sotmet a tributació situacions inexpressives de capacitat econòmica, és a dir, aquelles que no presenten augment de valor del terreny al moment de la transmissió. D'aquesta manera, en conseqüència, declara inconstitucionals i nuls els arts. 107.1 i 107.2 a) del TRLRHL, únicament en la mesura que sotmeten a tributació situacions inexpressives de capacitat econòmica.

Amb tot el que s'ha exposat, a més, el TC indica que la forma de determinar l'existència o no d'un increment susceptible de ser sotmès a tributació és una qüestió que només correspon al legislador, “*en su libertad de configuración normativa*”, a partir de la publicació de la Sentència, portant a terme les modificacions o adaptacions pertinents en el règim legal de l'impost que permetin no sotmetre a tributació les situacions d'inexistència d'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

2.2. Interpretacions dels Tribunals Superiors de Justícia

La sentència del TC deixa clar en la seva redacció que és tan sols el legislador el competent per a establir una forma de determinar l'existència o no d'increment susceptible de ser sotmès a tributació. D'aquesta manera, fins que no es produeixi l'esperada modificació legislativa per tal d'adaptar el TRLRHL a la jurisprudència constitucional, queda obert el dubte de quines mesures es poden emprendre per tal de poder realitzar la comparació de valors i determinar així l'increment - o no - en la transmissió. Segons afirma FRANCISCO JAVIER RODRÍGUEZ SANTOS¹⁸, amb la referida menció que fa el TC en totes les sentències comentades, aquest “*estaría prohibiendo la posibilidad de suplir esta ausencia mediante una interpretación extensiva que añadiera los parámetros de la comparación de valores relevantes, ya que ello supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar.*”.

D'aquesta manera, la jurisprudència constitucional, si bé s'esperava que solucionés els problemes que l'IIVTNU venia suscitant, segons afirma VIOLETA RUIZ ALMENDRAL¹⁹, ha produït un increment de la litigiositat de l'impost, i a més, “*con el agravante de que la misma doctrina constitucional ha sido interpretada de maneras sustancialmente diversas por la jurisdicción ordinaria*”.

Així, des de la publicació de les referides sentències, els Tribunals Superiors de Justícia han vingut interpretant de forma molt diversa la postura del TC respecte l'IIVTNU. D'una banda,

¹⁸ Op. cit.

¹⁹ Op. cit.

com afirma ÓSCAR DEL AMO GALÁN²⁰, els TSJ de Catalunya, Madrid, Castella-Lleó, Navarra i Galícia consideraven que el Tribunal Constitucional havia anul·lat totalment els articles 107.1, 107.2.a) i 110.4) del TRLRHL, de manera que fins que no hi hagués una modificació legal del text refòs per a adaptar-lo a la Sentència, l'impost no podia ser, en cap cas, liquidat. Un exemple clar és la sentència del TSJ de Catalunya de 30 d'octubre de 2017, que considera que *“no se puede liquidar el IIVTNU por falta de cobertura normativa legal, hasta que no se atienda finalmente, por el legislador estatal de haciendas locales, el mandato expreso de la jurisprudencia constitucional (...)”*.

D'altra banda, la tesi estricta amb carga de la prova pel contribuent, que mantenien els TSJ de València i d'Aragó, considerava que la inconstitucionalitat dels preceptes era parcial, de manera que només afectava a les situacions en les que no existia plusvàlua, i a més, la càrrega de la prova sobre l'inexistència d'increment de valor li corresponia al contribuent.

Finalment, els TSJ d'Extremadura i de Múrcia, van establir la tesi estricta amb carga de la prova per l'Administració, que de la mateixa manera considerava que la inconstitucionalitat dels preceptes era parcial, amb la diferència que en aquelles situacions en les que no existís plusvàlua, la càrrega de la prova la tenia l'Ajuntament.

No va ser fins la Sentència del Tribunal Suprem, número 1163/2018, de 9 de juliol, que es va tancar la polèmica. Així, el TS opta per la segona tesi, és a dir, que el TRLRHL pateix només d'una inconstitucionalitat i nul·litat parcial, i que, per tant, l'impost és constitucionalment vàlid i es pot seguir liquidant quan hi ha plusvàlues.

2.3. Comentari a la Sentència del TS número 1163/2018, de 9 de juliol de 2018

El Tribunal Suprem ha estat l'encarregat d'interpretar la jurisprudència constitucional mitjançant la Sentència número 1163/2018, de 9 de juliol de 2018. La Sentència resol el recurs de cassació número 6226/2017, en el que s'al·legaven, com afirma ÓSCAR DEL AMO GALÁN²¹, dos motius contra la resolució de primera instància. El primer, que la sentència en qüestió sotmetia una liquidació de la plusvàlua en un cas on no existia base legal per a fer-ho; i el segon motiu, que no s'havia realitzar el fet imposable per a fer-ho.

²⁰ Del Amo Galán, O. (2018). Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Carta Tributaria: Revisa de Opinión*, (41-42), 1-6.

²¹ Op. cit.

Després de la sorprenent tesi maximalista que alguns TSJ - entre els que es trobava el de Catalunya - mantenen, el TS l'ha rebutjat contundentment, i no tan sols això, sinó que a més, com explica VIOLETA RUIZ ALMENDRAL²², ha criticat durament la doctrina del TC, a l'afirmar que *“efectivamente no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su decisión judicial”*, fins el punt de ressaltar el possible caràcter contradictori del seu raonament en el fonament de dret segon:

“En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, sino que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica 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. Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto» es «arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

A conjugar esas dos declaraciones, que pudieran parecer contradictorias, y, por ende, a resolver la cuestión con interés casacional objetivo, dedicamos los siguientes fundamentos de derecho.”

Com ja s'ha avançat, el TS rebutja la tesi maximalista, en el seu fonament de dret tercer, a l'entendre que la decisió de la Sentència 59/2017 declara que els articles 107.1 i 107.2 a) del text refòs són nuls i inconstitucionals, però tan sols quan es sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'incrementos de valor. En el mateix fonament, a més, afegeix que a dia d'avui la prova de l'existència o no de plusvàlua i la seva quantificació es troben emparats pels principis

²² Op. cit.

de seguretat jurídica i reserva legal tributària, de manera que no es pot afirmar que manquin de cobertura legal. Així mateix, el Suprem aclareix que el jutge, com a aplicador del dret, és competent per valorar la prova que es presenti i la determinació de l'import, en cas que procedeixi la liquidació de l'IIVTNU.

A continuació, en el fonament de dret setè, el TS estableix el criteri a seguir sobre la inconstitucionalitat dels preceptes. Així, afirma que els articles 107.1 i 107.2 a) del TRLHL pateixen només d'una inconstitucionalitat i nul·litat parcial, de manera que són constitucionals i resulten plenament aplicables en tots aquells supòsits en què l'obligat tributari no hagi aconseguit acreditar la pèrdua en la transmissió dels terrenys, i per tant *“haya puesto de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.”*

Pel que fa a l'article 110.4 del TRLHL, però, aquest s'ha de considerar inconstitucional i nul en tot cas - inconstitucionalitat total -, perquè *“no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, por lo que impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”*. A més, el TS considera que és precisament la nul·litat d'aquest article 110.4 el motiu pel qual els contribuents poden provar la inexistència d'increment de valor en la transmissió.

A partir del que s'ha exposat, el TS conclou que el caràcter parcial de la inconstitucionalitat dels articles 107.1 i 107.2 a) comporta que no es puguin gravar els casos d'inexistència d'increment de valor en la transmissió, però sí aquells en els que s'acredita un guany. En canvi, el caràcter total de la inconstitucionalitat de l'article 110.4, que impedia atribuir valors diferents dels que resultessin de l'aplicació objectiva dels percentatges establerts pel TRLRHL, determina que es pot acreditar la inexistència de guanys i, a més, el TS estableix que són els contribuents els qui ho han de provar, i és l'Administració Tributària la que pot rebatre la prova presentada per aquests.

3. La plusvàlua amb quantia superior al benefici obtingut

Si bé el TC ha declarat nul·la la liquidació de la Plusvàlua Municipal en aquells casos en els que hi ha hagut una transmissió amb pèrdues, és obvi que es necessita un aclariment més exhaustiu sobre l'abast de la seva doctrina.

Un exemple clar són aquelles liquidacions en les que sigui superior l'import de la quota de l'impost al benefici obtingut per la venda, on per tant hi ha absència de capacitat econòmica real de contribuent, o quan la quota de l'impost sigui pràcticament la totalitat del benefici obtingut.

En aquest sentit, molt recentment s'ha plantejat una qüestió d'inconstitucionalitat sobre l'exigència de plusvàlua en quantia superior al benefici obtingut. Així, mitjançant la resolució del Jutjat del Contenciós-Administratiu nº 32 Madrid, de 8 de febrer de 2019 (en el Rec. 336/2018) s'ha elevat al TC la qüestió de determinar si la manca de valoració de la capacitat econòmica en la determinació de la quota tributària, respecta els principis recollits en l'article 31 de la Constitució. El motiu radica en què sembla ser indiferent per al legislador el benefici obtingut pel contribuent, ja que la quota tributària no és proporcional a l'increment patrimonial real que grava.

En aquest cas, l'Ajuntament en qüestió va procedir a practicar una liquidació per IIVTNU per la venda d'un habitatge, en la que la quota a ingressar suposava pràcticament la totalitat de la diferència entre el preu de compra i el de venda.

Segons es manté en la demanda plantejada, *“el principio de capacidad económica obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente en la medida de su capacidad económica”*, i segons el sistema actual, la quota a abonar és la mateixa independentment de l'increment obtingut, arribant fins i tot al punt en què la quota de l'impost sigui superior a l'increment del valor del terreny, ja que no es tenen en compte les altres despeses necessàries ni tampoc l'actualització de l'IPC. Tot això resulta, òbviament, confiscatori.

Amb tot doncs, són molts els dubtes que la jurisprudència constitucional ha suscitat, i queden pendents molts aclariments al respecte, començant pel que s'acaba d'exposar.

4. La prova de les minusvàlues

En quant els mitjans de prova a emprar pel contribuent, en el fonament de dret cinquè de la sentència número 1163/2018, de 9 de juliol de 2018, el Suprem afirma que per acreditar que no ha existit la plusvàlua gravada per l'IIVTNU, el subjecte passiu podrà *“ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas”*.

Així, en aquest punt, aclareix que el valor probatori seria equivalent al que s'atribueix a l'autoliquidació de l'impost sobre transmissions patrimonials, que segons s'estableix en la STS núm. 843/2018 de 23 de maig, en el fonament de dret 3.4 funciona de la següent manera:

“a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT , relativo a las presunciones en materia tributaria:

“(...) 4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”.

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT , que se rubrica las liquidaciones tributarias: concepto y clases , a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, contrario sensu , que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.”.

Així mateix, el TS afirma que el contribuent també pot optar per una prova pericial que confirmi els indicis, o, fins i tot emprar qualsevol altre mitjà probatori ex article 106.1 LGT que posi de

manifest la pèrdua de valor del terreny transmès i la consegüent improcedència de girar liquidació per l'IIVTNU.

Malgrat això, però, cal assenyalar que s'ha arribat a inadmetre la sol·licitud de ratificació per pèrit sobre la liquidació de l'impost objecte d'estudi. Convé fer esment en aquest sentit la sentència del TC número 128/2017, de 13 de novembre de 2017, en la que es resol el recurs d'empara promulgat per una mercantil contra la sentència de 24 d'abril de 2015 del TSJ de Madrid (Secció 9ª), desestimària del seu recurs d'apel·lació contra la Sentència del Jutjat Contenciós-Administratiu número 1 de Madrid, de 29 de novembre de 2013 (en la que es debatia la procedència de la liquidació de l'IIVTNU al considerar la recurrent que no hi havia hagut increment de valor) i contra l'Interlocutòria, de la mateixa sala, de 2 de novembre de 2015, que desestimava l'incident de nul·litat d'actuacions promogut contra Interlocutòries que denegaven l'admissió a prova en el recurs d'apel·lació. A continuació exposaré en unes línies breus la controvèrsia que comporta:

El cas en qüestió, versava sobre la impugnació d'una liquidació de l'IIVTNU practicada per l'Ajuntament d'Algete, al considerar la recurrent incorrecta l'extensió de la finca i que, a més, no s'havia produït el fet imposable. En aquest sentit, va acompanyar a la seva demanda informe topogràfic sobre la parcel·la en qüestió, i va proposar com a prova documental l'expedient administratiu i, com a pericial, la de l'enginyer topògraf que va emetre l'informe aportat amb aquesta última per a la seva ratificació i aclariment. El Jutjat va admetre la prova excepte la pericial, al considerar que “*no corresponde al Ayuntamiento fijar el valor de la finca, sino al Catastro*”. Contra la sentència del jutjat presenta la recurrent recurs d'apel·lació al·legant que la determinació de l'extensió i el valor de la finca s'estableixen com una presumpció *iuris tantum* que admet prova en contrari; el TSJ va rebutjar l'admissió de prova per Interlocutòria de 24 de novembre de 2014, compartint el criteri del Jutjat. En la Sentència de 24 d'abril de 2015, el TSJ va desestimar el recurs d'apel·lació, afirmant que no s'havia constatat que no s'havia produït increment de valor, al no haver-se practicat la prova pericial, i a més s'hi deia que no era suficient el preu que figurava en l'escriptura de venda per a determinar-ho (si ve cal recordar que la jurisprudència constitucional més recent analitzada en aquest treball, afirma que les escriptures són prova vàlida i suficient de la minusvàlua, tal i com s'exposarà més endavant).

Contra la desestimació de l'incident de nul·litat d'actuacions presentat vers la sentència, la recurrent va presentar recurs d'empara. En aquest, el TC distingeix, de manera molt restrictiva, la diferència entre l'inadmissió de la prova pericial pròpiament dita, i la denegació de la intervenció del pèrit prevista a l'article 347 de la LEC. En aquest sentit,

com afirma BELÉN TRIANA REYES²³, “*se niega el carácter determinante o decisivo de la prueba, en términos de defensa, cuando el recurso se desestima y la prueba se considera insuficiente, no por no haberse dado intervención al perito, o por no haber quedado suficientemente clara la pericia, sino por considerar el juez que la prueba pericial que se tendría que haber propuesto desde el principio debía haber sido otra, en concreto, una pericial contradictoria que se asimila en la STC a una pericial judicial, en contraposición a una pericial de parte.*”.

D'aquesta manera, malgrat es reconeix en la doctrina constitucional comentada sobre l'IIVTNU la possibilitat d'aportar una prova pericial, convé recordar aquesta jurisprudència, estricta a l'hora d'exigir diligència a qui sol·licita la pràctica de prova en apel·lació.

En base tot l'exposat, doncs, un cop aportada la prova per l'obligat tributari, com s'ha detallat anteriorment, correspon a l'Administració Tributària provar en contra d'aquesta per tal de poder aplicar els preceptes del TRLRHL i, en definitiva, poder liquidar l'impost.

D'aquesta manera, el TS afirma en el fonament de dret cinquè de la STS 1163/2018, “*Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial.*”. D'aquesta manera, “*En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.*”

4.1. Les escriptures com a prova

Un cop assentada la doctrina jurisprudencial sobre la prova de les minusvàlues a efectes de la liquidació de l'IIVTNU, convé saber si la simple aportació de les escriptures de compra i de venda és, o no, prova suficient que permeti concloure que en la transmissió del terreny de naturalesa urbana no hi ha hagut increment de valor.

Segons el parer del Suprem, expressat, entre d'altres, en la sentència de 17 de desembre de 2018, Rec. núm. 6380/2017, o en la sentència núm. 1248/2018, de 17 de juliol de 2018 que a

²³ Triana Reyes, B. (2017). Inadmisión de solicitud de ratificación del perito en el recurso de apelación contencioso-administrativo y derecho a la prueba del art. 24.2 CE. *Actualidad Administrativa* (1/2018).

continuació es comentarà, les dades escripturades haurien de ser suficients per desplaçar a l'Ajuntament la càrrega d'acreditar en contra del que el contribuent ha declarat, que els preus inicials o finals són falsos, o no es corresponen amb la realitat del que ha passat.

Abans d'entrar en l'anàlisi de la referida sentència, convé estudiar com ha estat la valoració de les escriptures com a prova en la nostra jurisprudència. Segons MANUEL ALÍAS CANTÓN²⁴, fins ara, la doctrina jurídica s'havia pronunciat en sentit contrari al recent pronunciament del Suprem. Així, el Jutjat del Contenciós-Administratiu núm. 1 de Santander, en la seva sentència número 021/2015, de 27 de gener, va afirmar que *“no basta aportar las escrituras y alegar los precios pactados,(...) por lo que no todo supuesto de venta por debajo del valor de adquisición se podía imputar a este fenómeno, o como mínimo, exige una prueba de ello”*. En aquest mateix sentit, es va pronunciar el Jutjat del Contenciós-Administratiu número 2 de Jaén, en la seva sentència número 0212/2016, de 10 de març de 2016, on afirma que *“cada vez más órganos de nuestra jurisdicción están dictando sentencias favorables al obligado tributario cuando transmite un inmueble con pérdidas, entendiéndose que en ese caso no debería exigirse la plusvalía municipal (...), hay que probar que se ha producido una reducción del valor del terreno durante el período de tenencia, y para ello es necesario el informe técnico de un experto en la materia.”*.

De la mateixa manera, la sentència del Jutjat del Contenciós-Administratiu número 1 de València, de 6 d'octubre de 2015, va considerar que *“la simple aportación de las escrituras, sin prueba adicional alguna, no acreditaba que no haya existido en términos económicos y reales un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”*. A arrel d'aquesta sentència, es va plantejar recurs davant del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana, que en la seva sentència de 14 de setembre de 2016 (recurs número 0004/2016), va ser el primer tribunal en introduir una doctrina nova, recolzada posteriorment pel Suprem, en considerar que, a efectes de la liquidació de l'IIVTNU, l'escriptura de compravenda d'un terreny és prova suficient per demostrar la depreciació del seu valor. Així ho afirma en el cos de la pròpia sentència, on estableix que *“de tales escrituras públicas se desprende indirectamente el menor valor del inmueble en el momento de la transmisión respecto al de la adquisición.”*.

Com s'ha vist anteriorment, la sentència de 9 de juliol de 2018, en el seu fonament jurídic 5è, assenyala que els valors consignats en les escriptures públiques, sempre que siguin expressius que la transmissió s'ha efectuat per un preu inferior al d'adquisició, *“constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto, son suficientes, en general, para acreditar la inaplicabilidad del impuesto.”*.

²⁴ Alías Cantón, M. (2017). La escritura como prueba para acreditar la depreciación del valor a efectos del IIVTNU. *Revista Quincena Fiscal* (11/2017), 21-34.

Malgrat això, han estat molts els Ajuntaments que, en aplicació de la doctrina jurisprudencial històrica, havien fet cas omís de les escriptures d'adquisició i de transmissió com a prova de la minusvàlues, liquidant igualment l'impost, o sol·licitant al propi contribuent proves pericials addicionals (en comptes de fer ús de la seva pròpia capacitat probatòria per desvirtuar-les).

És el TS, mitjançant la sentència núm. 1248/2018, de 17 de juliol de 2018, l'encarregat de repassar i d'interpretar la seva pròpia jurisprudència. Així, en la referida sentència, el Suprem, fa remissió absoluta a la sentència núm. 1163/2018, de 9 de juliol de 2018, i declara que:

“De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía , no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE . La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE).”.

Com a resposta a la primera qüestió, el TS recorda que correspon a l'obligat tributari provar la inexistència d'increment de valor del terreny transmès, tal com ha estat posat en relleu pel Ple del Tribunal Constitucional en múltiples ocasions i com s'extreu de l'article 105.1 LGT, conforme al qual *“quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. A continuació, estableix que segons el Fonament 5è b) de la STC 59/2017 el TC conclou que *“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”*, i en aquest sentit, com no pot ser d'altre manera, és el subjecte passiu el qui ha de provar la inexistència de plusvàlua.

En segon lloc, el TS afirma que per acreditar que no ha existit la plusvàlua gravada per l'IIVTNU el subjecte passiu pot oferir qualsevol principi de prova, que almenys indiciàriament permeti apreciar-la, com és, tal com ja va establir la sentència 1163/2018, de 9 de juliol de 2018, la diferència entre el valor d'adquisició i el de transmissió, que es reflecteix en les corresponents escriptures públiques. A més, també pot *“optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (...) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.”*

A continuació, el Suprem recorda que va ser precisament la diferència entre el preu d'adquisició i el de transmissió dels terrenys transmesos, la prova tinguda en compte pel Tribunal Constitucional a la STC 59/2017 per considerar que existia una minusvàlua.

Finalment, com ja va establir en la seva sentència de 9 de juliol, el TS manifesta que *“aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía”*. A més, pel cas que l'obligat tributari no estigui d'acord amb la valoració de la prova feta per l'Ajuntament, aquest *“dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.”*

En el cas en qüestió, el Suprem manifesta que els mitjans de prova dels que disposen tant el contribuent com l'Administració, necessàriament han de respectar les regles generals que en relació amb la prova es contenen en LGT (Secció 2a del Capítol II del Títol III). En aquest sentit, el TS, amb sintonia amb el Tribunal Constitucional, ha vingut considerant que *“remitir a*

la LGT los medios de acuerdo con los que la Administración tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible, resulta aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario". I, a més, ha assenyalat així mateix, en el FJ 9 d'aquesta Sentència que *"tanto la referencia al valor real como la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con toda libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, a pesar de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo."*

Així, conclou, tal i com es posa de relleu en el fonament jurídic 9è de la sentència del TS 194/2000, de 19 de juliol, que *"la fórmula del "valor real", impone a la Administración la obligación de circunscribirse a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, por lo que puede afirmarse que la Ley impide que la AP adopte decisiones que pueden calificarse, desde la perspectiva analizada, como arbitrarias"*. Així, la prova en contra que l'AP aporti en contraposició a la que el contribuent interessi, gaudeix d'uns límits determinats establerts per imperatiu legal.

Aquest últim punt és de gran importància, ja que com afirma VIOLETA RUIZ ALMENDRAL²⁵, el problema és que parlar de la prova dels valors implica tenir present que el valor i els mitjans de valoració són inseparables. Determina doncs que *"la cuestión de fondo, así, radica en los propios métodos de valoración, ya que el valor real, o el valor de mercado, es siempre y por definición un valor potencial y, por tanto, sólo determinable, pero nunca determinado"*. D'aquesta manera, com afirma l'autora, la utilització del terme "valor real" no és altra cosa que una sol·licitud a l'Administració per a que taxi el bé en qüestió, dins d'una certa apreciació, sí, però sempre subjecta a uns criteris de naturalesa tècnica (recollits en la pròpia LGT).

Tot això implica que, innegablement, existeix un marge d'apreciació per part de l'Administració, però sempre limitat, i a més tenint en compte que poden existir diferents valors reals possibles, tal i com s'afirma en la ja referida sentència 194/2000, de 19 de juliol del TS.

D'aquesta manera, si bé el valor real pot ser diferent en funció de l'objecte del tribut, *"lo que no podrá ser diferente es la aceptación o no de un valor por su resultado, por lo que el hecho de no otorgar valor probatorio a las escrituras no parece ser el óptimo constitucional"*, segons afirma VIOLETA RUIZ ALMENDRAL²⁶.

²⁵ Op. cit.

²⁶ Op. cit.

En suma, doncs, les dades que aportin les escriptures públiques, llevat que siguin simulades, són suficients, des de la perspectiva de *onus probandi*, per desplaçar a l'Ajuntament la càrrega d'acreditar en contra i demostrar que els preus establerts són falsos, sempre respectant però els límits i criteris imposats per la llei per a la determinació del valor real.

Malgrat tot el que s'ha exposat, recentment la jurisprudència ha vingut resolent de forma confusa i contradictòria la valoració de les escriptures públiques d'adquisició i venda com a prova per desvirtuar la liquidació de l'impost. Així, a part de la ja comentada sentència del TC número 128/2017, de 13 de novembre de 2017, convé ara comentar breument la Sentència del Tribunal Suprem, Sala Tercera, del Contenciós-administratiu, Secció 2^a, número 175/2019 de 13 de febrer (Rec. 4238/2017).

En la Sentència es resol un recurs de cassació presentat contra la sentència de 12 de maig de 2017 per la Secció Primera de la Sala Contenciosa-administrativa del TSJ de Catalunya, desestimàtoria del recurs d'apel·lació núm. 21/2017. El cas versa sobre la liquidació de l'IIVTNU com a conseqüència de la transmissió per la recurrent de la finca de la seva propietat, a l'entendre aquesta que no s'havia produït el fet imposable al no haver-se generat, al seu parer, una plusvàlua. Per tal de provar-ho, l'entitat mercantil transmissor de la finca va aportar les escriptures de compra i de venda, però ni l'Ajuntament (en el recurs de reposició) ni el Jutjat Contenciós-Administratiu (en el recurs contenciós-administratiu) les van considerar suficients, a l'entendre que s'ha de tenir en compte el valor cadastral, i no cap altra valor. La sentència del Jutjat Contenciós-Administratiu, a més, invoca la consulta vinculant de la Subdirecció General de Tributs Locals V0153-14, de 23 de gener de 2014 que, en resoldre una qüestió relativa a la venda d'un immoble de naturalesa urbana per un preu inferior al d'adquisició, assenyala que *“la base imponible determinada de acuerdo con las reglas del art. 107 de la TRLHL no admite prueba en contrario, de forma que en los años del llamado “boom inmobiliario”, en la que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba por encima del valor de los catastrales, la comprobación del impuesto se circunscribía a si la cuota había sido obtenida aplicando las normas, sin que pudiera atribuirse un valor mayor fundamentado en el incremento del valor de los terrenos.”*. Considera així que el fonament de l'impost no és gravar la diferència real entre els preus de venda i de compra, sinó gravar l'increment del valor del terreny com a conseqüència de transmissió del bé immoble, de tal manera que el subjecte passiu *“devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido”*.

Aquestes tesis sorprenents mantingudes per l'Ajuntament i pel Jutjat Contenciós-Administratiu, són confirmades pel propi TS en la Sentència, de manera contradictòria

amb el que s'ha vingut exposant al llarg de treball i en la seva pròpia jurisprudència. En aquest sentit, doncs, el TS afirma que:

“La atribución de la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía al sujeto pasivo del impuesto es la solución por la que se ha decantado también - así lo ha hecho constar el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà en su escrito de oposición - el legislador en la Proposición de Ley de fecha 9 de marzo de 2018, presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario Popular, por la que se modifica el TRLHL. En el apartado Primero. Uno del artículo único de esta Proposición de Ley se opta, en particular, por introducir un nuevo supuesto de no sujeción en virtud del cual “no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia ente los valores reales de transmisión y adquisición del terreno.”.

Finalmente, y a mayor abundamiento, permite fundamentar asimismo que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido el denominado principio de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC , al que hemos hecho cumplida referencia también en algunos pronunciamientos de esta Sala dictados en materia probatoria (...).

Dispone a este respecto el artículo 217.7 LEC que “el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”. Aunque esta previsión se refiere específicamente a la carga de la prueba en sede judicial, consideramos que puede trasladarse mutatis mutandis al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, al supuesto que aquí nos ocupa, pues es evidente que es el obligado tributario, y no la Administración, quien a través de los medios indiciarios que apuntamos en el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (...).”.

Tot seguit, el TS recorda que, una vegada determinat que correspon a l'obligat tributari la prova de la inexistència d'increment de valor del terreny transmès, a aquests efectes, no hi ha cap diferència entre les dues formes de gestió tributària de l'impost que estableix l'article 110 TRLHL (entre els supòsits en què l'IIVTNU es gestiona pel procediment de declaració a què es refereixen els articles 128 a 130 LGT i aquells altres casos en què l'ajuntament de la imposició estableix el sistema d'autoliquidació).

Conclou així el TS que “(...) pese a que entre los medios de prueba que ofreció BAMAN y valoraron tanto el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se encuentra uno de los que fijamos expresamente como idóneos por nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -las correspondientes escrituras de compra y venta del terreno-, no podríamos alterar la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada sin modificar la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, lo que nos está vetado en casación.

En particular, frente a la alegación de BAMAN en el sentido de que la resolución del Juzgado “considera irrelevante la prueba aportada y que la única prueba válida es la pericial contradictoria”, la sentencia impugnada en casación señala que lo que se colige de aquella decisión judicial “es que la juzgadora a quo no ha considerado debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor, a la vista de la prueba de la parte”, y que “comparte las conclusiones alcanzadas por la resolución de instancia”.

Y respecto de la afirmación de la recurrente de que “el precio declarado en las escrituras no es un valor decidido unilateralmente por las partes, que no tienen relación entre sí”, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña declara como hechos probados los siguientes: “a) la escritura de compraventa de 31-10-2006 se formaliza entre el representante de la Caixa d'Estalvis Layetana como parte vendedora y D. Romualdo , en representación de Baman SL; b) la escritura de compraventa de 30-12-2015, se formaliza entre D. Carlos Jesús D. Romualdo , en representación de Baman SL y D. Carlos Miguel y D. Luis Andrés , en nombre y representación de la adquirente Cusivins SL. c) El poder para pleitos de 20- 4-2017, viene otorgado por D. Luis Andrés , en representación de Baman SL” .

Hechos que resalta el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà en su escrito de oposición al poner de manifiesto, tras recordar que pese a que “en primera instancia la empresa promotora recurrente tuvo la oportunidad de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final, no se practicó ninguna prueba pericial contradictoria y la documental aportada no resultó suficiente para acreditar el efectivo decremento de valor”, que “no resultó suficiente la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer “valor real” (pues coincide D. Romualdo como socio y representante de las dos empresas que formalizan la transmisión que origina el devengo, BAMAN SL y CUSIVINS SL como

adquirente) y, en todo caso, no se llegó a acreditar que existiera un decremento del valor de los terrenos, porque las valoraciones aportadas de la empresa TINSA, presentaba valoraciones no homogéneas” .”

En conclusió, doncs, si ve es reconeix de forma expressa l'aportació de les escriptures de compra i venda com a prova suficient per a provar la pèrdua de valor en la transmissió, l'òrgan competent pot determinar aquestes com a insuficients quan hi hagi motius per a concloure-ho, podent ser considerada així la simple relació de parentiu entre comprador i venedor (com en el cas que s'acaba d'exposar).

4. LA PROPOSICIÓ DE LLEI

El 27 de febrer de 2018 el Grup Parlamentari Popular presentava la proposició de Llei per la que es modifica el TRLRHL, donant veu a la decisió del Constitucional. Si bé és cert que les tres províncies forals del País Basc, i també Navarra, van adaptar la seva normativa al tribut poc després que es dictessin les Sentències del TC, a nivell nacional encara no s'han pres les mesures legislatives pertinents per complir amb la jurisprudència constitucional.

Amb tot, doncs, quasi dos anys després del mandat de l'Alt Tribunal, ratificat posteriorment pel Suprem, encara no s'ha aprovat la reforma del TRLRHL que va impulsar el Grup Parlamentari Popular. Aquesta situació provoca una greu incertesa jurídica que afecta, no sols als ajuntaments davant el dubte de quina administració ha de fer front al desemborsament d'allò indegudament liquidat i/o com compensaran els ens locals tot allò que deixin d'ingressar, sinó també per a tots els contribuents que estiguin disposats a reclamar. Tot i així, *“Si bien la norma entrará en vigor al día siguiente de su correspondiente publicación en el Boletín Oficial del Estado, las modificaciones introducidas en el TRLRHL tendrán efectos desde el día 15 de junio de 2017 (fecha de la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo de 2017), sin perjuicio de que la modificación operada en los apartados 1 y 4 del artículo 107 del TRLRHL tengan efectos desde la entrada en vigor de la norma”*, tal i com s'afirma en la Nota tècnica realitzada pel *Boletín Jurídico*²⁷.

En aquest sentit, el preàmbul de la Proposició de Llei es determina que *“la futura Ley tiene por objeto dar una rápida respuesta al mandato del Tribunal Constitucional a los efectos de llevar*

²⁷ Departamento de Asesoría Jurídica gtt. Nota técnica: Proyecto de Ley por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo (TRLRHL). (2017). Recuperat de: <https://boletinjuridico.gtt.es/wp-content/uploads/2017/07/PROYECTO-DE-LEY-POR-EL-QUE-SE-MODIFICA-EL-TEXTO-REFUNDIDO-DE-LA-LEY-REGULADORA-DE-LAS-HACIENDAS-LOCALES.pdf>.

a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de modo que no se sometan a tributación situaciones inexpresiva de capacidad económica.”.

En primer lloc, s'introdueix un nou supòsit de no subjecció quan el subjecte passiu acrediti i provi la pèrdua de valor en la transmissió, per la diferència entre els valors reals de transmissió i adquisició del terreny (a partir de les escriptures per exemple). No obstant això, val a dir que com s'afirma en la Nota tècnica, no s'especifica què s'entén per prova, i únicament s'estableix que *“el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor”*.

A l'hora de determinar el que s'entén per valor real, val a dir que la norma entén que *“valores reales serán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble que consten en los títulos que documenten la transmisión o, en su caso, los comprobados por la Administración Tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso que sean mayores a aquellos.”*. Això comporta que les escriptures públiques siguin la prova paradigmàtica que el contribuent ha d'utilitzar per a determinar la minusvàlua, sempre, però, que les dades siguin suficients i vertaderes. No obstant això, quan la transmissió sigui a títol lucratiu, el valor real serà el que consti en la corresponent declaració de l'Impost de Successions i Donacions o valor comprovat per l'Administració.

Tot això pot comportar a que s'hagi de crear un mecanisme d'intermediació per accedir al dada del valor real declarat per a la determinació de l'existència o no del fet imposable de l'IIVTNU, per tal de facilitar l'intercanvi d'informació amb les respectives CCAA, tal i com s'afirma en la Nota tècnica realitzada pel *Boletín Jurídico*.

Així mateix, *“para la determinación del periodo generacional del impuesto se contará desde la anterior transmisión (no sujeta), “no teniendo en cuenta el periodo anterior a su adquisición”*”.

S'entén, per tant, segons la Nota tècnica realitzada pel *Boletín Jurídico*, que a la resta de supòsits de no subjecció, no s'aplicarà aquesta regla sinó que es prendrà com a data d'adquisició, aquella en què es va produir l'anterior meritació en aplicació del que disposa l'article 107.4 paràgraf segon objecte de reforma que s'exposarà més endavant.

Es pretén una modificació de l'apartat 4 de l'article 110 del TRLRHL, que quedarà redactat de la següent manera:

“Artículo 110.4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo.

Respecto de estas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el sujeto pasivo a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.5 de esta Ley, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de estas normas.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2 a) de esta ley.”.

També es proposa la modificació de l'apartat 1 de l'article 107 del TRLRHL, la redacció del qual serà la següent:

“Artículo 107.1. 1. 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 de 20 años, y se determinará multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo, calculado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo, por el coeficiente que corresponda al período de generación de acuerdo con lo previsto en su apartado 4”.

De la mateixa manera, s'interessa la modificació de l'apartat 4 del mateix article 107 del TRLRHL. A partir d'aquest, tal com s'enuncia en el preàmbul de la Proposició de Llei, per a la determinació de la base imposable de l'impost es substitueixen els percentatges anuals aplicables sobre el valor cadastral del terreny per uns coeficients màxims establerts en funció del nombre d'anys transcorreguts des de l'adquisició del bé, que seran actualitzats anualment, mitjançant norma amb rang de llei i tenint en compte tant l'evolució del mercat com els coeficients d'actualització de valors cadastrals:

“Artículo 107.4. El período de generación del incremento de valor será el número de años transcurridos desde la fecha de adquisición del terreno hasta la fecha de su transmisión.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del período de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una

posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En caso de que el período de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el período de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

Período de generación	Coeficiente
Inferior a 1 año	0,06
1 año	0,09
2 años	0,09
3 años	0,08
4 años	0,06
5 años	0,06
6 años	0,06
7 años	0,06
8 años	0,06
9 años	0,06
10 años	0,06
11 años	0,06
12 años	0,06
13 años	0,13
14 años	0,21
15 años	0,29
16 años	0,37
17 años	0,44

18 años	0,50
19 años	0,55
Igual o superior a 20 años	0,60

Amb aquesta reforma, doncs, s'inclou la regulació dels supòsits en què el període generacional és inferior a un any, a diferència de com venia essent fins ara, de manera que es prorratejarà el coeficient anual tenint en compte únicament el nombre de mesos complets, i no les fraccions de mes.

A més, tal i com afirma APOLONIO GONZÁLEZ PINO²⁸, davant la urgència de la modificació, la pròpia Proposició determina els passos a seguir pels ens locals. Així, *“los ayuntamientos que tengan establecido el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, deberán modificar, en el plazo de cuatro meses desde la entrada en vigor del TRLRHL, sus respectivas ordenanzas fiscales de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (...)”*.

5. TUTELA DELS DRETS I GARANTIES DELS CONTRIBUENTS

El fet que les sentències dictades sobre la Plusvàlua Municipal no continguin cap mena de limitació sobre els seus efectes té, òbviament, conseqüències directes sobre els drets d'aquells contribuents que volen reclamar una liquidació indeguda de l'impost.

L'article 161.1.a) de la CE estableix que *“El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada. (...)”*.

En aquest sentit, doncs, tal i com afirma VIOLETA RUIZ ALMENDRAL²⁹, *“corresponde al propio Tribunal Constitucional delimitar el alcance y los efectos de su propia doctrina, si bien cualquier otro juzgador puede realizar siempre una interpretación al aplicarla”*. D'aquesta manera, si s'accepta la tesi que planteja gran part de la doctrina, sobre que els efectes de les Sentències del Tribunal Constitucional són, com a regla general, retroactius (en aplicació directe

²⁸ González Pino, A.(2019). La proposición de ley por la que se modifica las Haciendas Locales. *Revista Quincena Fiscal* (3/2019), 97-108.

²⁹ Op. cit.

de l'article 9.1 de la CE), i que la única excepció a aquesta regla és quan la pròpia resolució ho limita, quan res es diu en el redactat de la mateixa, els efectes seran els que amb caràcter general determina l'article 40.1 de la LOTC:

“1. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.”.

En aplicació del que s'acaba d'exposar, doncs, es pot afirmar que, si bé no de forma absoluta donada la disparitat jurisprudencial i la crítica doctrinal al respecte, les liquidacions de l'impost fermes no es veuen afectades per la declaració d'inconstitucionalitat. Val a dir que el propi Tribunal Constitucional ha apel·lat al principi de seguretat jurídica de l'article 9.3 CE i al d'igualtat de l'article 14 CE per ampliar el límit també a les situacions de fermesa administrativa perquè la conclusió contrària *“conllevaría un inaceptable trato de desaire para el recurrente, sin éxito, ante los tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones declaradas inconstitucionales”* (sentències 45/1989, de 20 de febrer, FJ 11 ; i 180/2000, de 29 de juny, FJ 7, entre d'altres), tal i com afirmen MIGUEL CREMADES SCHULZ y MANUEL VÉLEZ FRAGA³⁰. Tot i així, doncs, cal entendre que el límit per a la revisió de les situacions passades, ja sigui en via administrativa o judicial, és la fermesa de la situació generada.

En aquest sentit convé destacar, per exemple, la recent sentència del TS de 8 de juny de 2017, que afirma que *“en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos erga omnes que se derivan de una decisión judicial que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni comportan la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que hace referencia el artículo 40.1 de la LOTC”*. Així, la sentència conclou que *“las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no sólo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del TC”*.

³⁰ Cremades Schulz, M; Vélez Fraga, M.. Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Actualidad jurídica Uría Menéndez* (46/2017), 29-39.

D'altra banda, pel que fa als terminis per a reclamar a l'Ajuntament la devolució d'allò indegut, aquests variaran segons si s'ha tramitat la recaptació de l'impost com una autoliquidació o com una liquidació. Així, com afirma JAIME DE SAN ROMÁN³¹, “*la opción del Ayuntamiento preceptor del tributo por una u otra vía condiciona significativamente la posibilidad de reclamar*”, ja que en el cas de les autoliquidacions, el termini per recórrer l'acte recaptatori és de quatre anys i, en canvi, en les liquidacions és de tan sols un mes. En aquest sentit, doncs, com s'ha detallat anteriorment, transcorreguts els esmentats terminis, un cop l'acte hagi esdevingut ferm, les possibilitats de recuperar allò que s'ha ingressat esdevenen gairebé nul·les, si bé l'esmentat autor afirma que mitjançant una reclamació fundada en la nul·litat radical de l'acte (*ex art 217 LGT*) o una sol·licitud de revocació de la liquidació es podria arribar a obtenir la restitució de l'import satisfet.

En aquest sentit cal destacar que el fet que existeixin terminis diferents en funció de si es tracta d'una liquidació o d'una autoliquidació és considerat, per una part de la doctrina, inconstitucional per vulneració del principi d'igualtat (*ex art. 119 LGT*). En aquest sentit recentment s'ha dictat l'interlocutòria del Jutjat núm. 2 contenciós-administratiu d'Alacant. Actualment el Jutjat ha obert el tràmit d'al·legacions, estant per tant a l'espera la resolució d'aquesta qüestió.

D'aquesta manera, si es tracta d'una autoliquidació, el procediment per reclamar és mitjançant la presentació d'una Sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts dirigit a l'Ajuntament en qüestió (en el cas de Catalunya a partir del model S03) dins el termini de quatre anys des de l'autoliquidació. En canvi, si es tracta de liquidació administrativa, el procediment a realitzar és el que es segueix davant la impugnació de qualsevol altre acte administratiu, és a dir, o recórrer en reposició l'acte, o bé mitjançant reclamació econòmic-administrativa, i sempre dins el mes següent al de la recepció de la liquidació i davant l'òrgan que va dictar l'acte administratiu - l'Ajuntament -, tal i com s'exposa a continuació.

1. La indefensió del contribuent que vol reclamar

Com s'ha detallat en l'apartat anterior, per tal de recórrer les liquidacions practicades pels Ajuntaments que es considerin indegudes en concepte de Plusvàlua Municipal, la doctrina ha vingut pronunciant-se en el sentit que el contribuent pot utilitzar dos vies, d'una banda la via del recurs de reposició o, de l'altra, la reclamació econòmic-administrativa.

³¹ San Román, J. (2018). Situación actual de las reclamaciones por Impuesto de Plusvalía Municipal. *Actualidad Jurídica Aranzadi* (939/2018), 13-13.

El recurs de reposició és un recurs de caràcter ordinari i potestatiu contra els actes que hagin esgotat la via administrativa, és a dir, que no siguin susceptibles de recurs d'alçada davant del mateix òrgan que el va dictar. A més, en aplicació de l'art. 123.1 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques (en endavant, "LPAC"), val a dir que un cop s'ha interposat el recurs de reposició, l'interessat no podrà interposar recurs contenciós-administratiu fins que sigui resolt expressament o s'hagi produït la desestimació presumpta del recurs de reposició interposat:

“1. Los actos administrativos que pongan fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente en reposición ante el mismo órgano que los hubiera dictado o ser impugnados directamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

2. No se podrá interponer recurso contencioso-administrativo hasta que sea resuelto expresamente o se haya producido la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto.”.

De la mateixa manera, si es vol presentar recurs de reposició, s'haurà d'interposar, si escau, amb caràcter previ a la reclamació econòmic-administrativa, ja que no es pot interposar de forma simultània a aquesta.

Ara bé, val a dir, però, que en l'àmbit dels tributs locals, l'apartat primer de la disposició addicional quarta de la LGT manté la reserva competencial i normativa actualment existent de les entitats locals en els procediments ordinaris de revisió, de manera que, en aquest sentit, no aplicaria la regulació continguda en la LGT respecte de la revisió d'actes en via administrativa, que estableix que el recurs de reposició és potestatiu, en aplicació de l'article 14.2 del TRLRHL i de l'article 108 de la Llei 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de les Bases del Règim Local (en endavant, "LRBRL").

Així, la normativa aplicable en matèria de recurs de reposició i de reclamacions econòmic-administratives serà la prevista en les disposicions reguladores de les hisendes locals. D'aquesta manera, en l'àmbit local existeix una gran particularitat: el caràcter obligatori del recurs de reposició davant la impossibilitat d'utilització de la reclamació econòmic-administrativa, excepte en el supòsit dels actes dictats per l'Administració estatal en la gestió dels tributs locals i en els municipis de gran població -municipis amb població superior a 250.000 habitants o 175.000 si són capital de província-, en els que s'ha de presentar el recurs econòmic-administratiu davant l'òrgan especialitzat creat a aquests efectes competent en el coneixement i resolució de les reclamacions sobre actes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció de tributs i

ingressos de dret públic, que siguin competència municipal, en aplicació de l'article 137 de la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local (en endavant, "LMMGL").

En aplicació del que s'acaba d'exposar, doncs, difícilment es podria determinar, com una gran part d'autors afirmen, que es pugui presentar reclamació econòmic-administrativa davant una liquidació indeguda de l'IIVTNU, essent un tribut local, i tampoc que es pugui presentar recurs contenciós-administratiu prescindint de reclamació en via administrativa.

Pel que fa a aquest últim punt - sobre la possibilitat de presentar recurs contenciós-administratiu directament sense presentar recurs de reposició -, en base al ja referit article 14 de la LGT, un cop resolt el recurs de reposició, s'esgota la via administrativa, podent interposar recurs contenciós-administratiu en via judicial. A més, si acudim a l'article 25.1 de la LJCA, s'estableix que el recurs contenciós-administratiu és possible en relació amb els actes de l'Administració pública que posin fi a la via administrativa. Per tant, la interpretació que la jurisprudència ha vingut establint reiteradament és que per poder interposar aquests recurs prèviament s'ha d'haver esgotat la via administrativa.

No obstant això, la Secció Segona de la Sala Tercera del TS, en la seva recent Sentència de data 21 de maig de 2018, número 815/2018, va determinar que no resulta obligatori interposar el preceptiu recurs de reposició en l'àmbit local quan exclusivament es discuteix la inconstitucionalitat de la norma:

La controvèrsia del cas es podria resumir, en paraules de TONI PRAT³², de la següent manera: *“el contribuyente recurrió la liquidación girada por el Ayuntamiento de Cáceres en concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, comúnmente conocido por plusvalía municipal, directamente ante la vía jurisdiccional, sin haber interpuesto el recurso de reposición con carácter previo.”*.

L'única pretensió del contribuent era *“la inconstitucionalidad del artículo 107 de la LHL, que regula la base imponible del IIVTNU y que daba cobertura a la liquidación girada por el Ayuntamiento. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Cáceres inadmitió el recurso, siguiendo la sentada jurisprudencia, por no haberse agotado la vía administrativa. Tras interponer recurso de apelación, el mismo es desestimado, recorriendo la Sentencia en casación ante el Tribunal Supremo.”*.

³² Prat, T. (2018). *El Tribunal Supremo determina que no es obligatorio interponer recurso de reposición en el ámbito local si el único motivo de impugnación es la inconstitucionalidad de la norma*. Recuperat de: <http://www.andersentaxlegal.es/recursos/doc/portal/2018/01/11/nota-fiscal-sentencia-ts-plusvalia.pdf>

Així, el contribuent planteja al TS la qüestió de si és necessari esgotar la via administrativa mitjançant la presentació de recurs de reposició quan la única qüestió que es planteja és la inconstitucionalitat de la norma. El TS, en la referida resolució, estableix una nova interpretació dels articles 14 LGT i 25 LJCA (que a continuació s'exposa), per entendre que el recurs de reposició no s'ha de convertir, com afirma TONI PRAT, en un "peatge" que obligatòriament hagin de pagar els contribuents abans de poder sol·licitar la tutela judicial:

“Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas no tienen competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo.”.

D'aquesta manera, si el motiu d'impugnació de les plusvàlues municipals es limita exclusivament a la inconstitucionalitat de la norma (declarada per les ja comentades sentències constitucionals), en aplicació de la Sentència del Tribunal Suprem de 21 de maig, hi hauria la possibilitat d'interposar directament recurs contenciós-administratiu sense haver de interposar recurs de reposició prèviament. No obstant això, després de la Sentència del Tribunal Suprem de 9 de juliol de 2018 (posterior a la que s'acaba de comentar), que estableix l'obligació del contribuent d'acreditar amb prova suficient la pèrdua en la transmissió, podria entendre's que l'opció d'anar directament a la via contenciosa-administrativa (sense presentar abans recurs de reposició) comportaria inevitablement la inadmissió del recurs contenciós-administratiu, per falta d'esgotament de la via administrativa prèvia; el motiu radica en què s'estaria davant d'una qüestió sobre la qual l'entitat local ha de pronunciar-se (tal i com el propi Suprem ha afirmat): la suficiència de la prova presentada pel contribuent. D'aquesta manera, actualment ja no resultaria d'aplicació la comentada doctrina del TS en la seva Sentència de 21 de maig.

Un cop resolt aquest punt, cal atendre ara l'altra qüestió abans plantejada, sobre la procedència de presentació de reclamació econòmic-administrativa. Com s'ha detallat anteriorment, a diferència del que passa amb els tributs autonòmics o estatals, amb els impostos locals, com a norma general no existeix via econòmic-administrativa, de manera que s'ha d'anar per la via del recurs de reposició i per la via judicial.

Com ja s'ha exposat, la LRBRL va suprimir la via econòmic-administrativa respecte dels actes administratius dictats per les corporacions locals, que han de ser impugnats, doncs, en via de

recurs de reposició (articles 108 de la LRBRL i article 14 de la TRLRHL). El propi TS s'ha pronunciat en nombroses ocasions al respecte, raonant que *“la incompetencia de los tribunales económico-administrativos para conocer de reclamaciones relativas a los tributos locales deriva del principio de autonomía de la Administración local respecto a la Administración General del Estado, principio que ha erradicado la persistencia de cualquier vestigio de tutela, fiscalización o control por órganos de la Administración del Estado como son los tribunales económico-administrativos”* (ex. STS de 25 de març de 2003).

En aquest sentit, la LMMGL introdueix el ja citat títol X, on es regula i s'estableix, per als municipis de gran població, un òrgan especialitzat anomenat *“órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas”*. D'acord amb aquest règim especial aplicable als municipis qualificats per l'article 121 del títol X com de gran població, doncs, com afirma PILAR GALINDO MORELL³³, el contribuent pot acudir facultativament al recurs de reposició o la reclamació econòmic-administrativa.

Ara bé, per tal que el contribuent pugui interposar davant el Tribunal Econòmic Administratiu Municipal (en endavant, “TEAM”) la reclamació econòmica administrativa per la liquidació indeguda de l'IIVTNU, és necessari que el municipi de gran població en qüestió compti amb aquest òrgan per a la resolució de reclamacions econòmic-administratives. Aquest punt resulta molt controvertit, donat que actualment, malgrat l'obligació que es va establir amb la LMMGL ja fa més de 15 anys, actualment són molts pocs els municipis de gran població que compten amb aquest òrgan.

Atès que després de l'entrada en vigor de la LRBRL es va suprimir la reclamació econòmic-administrativa dels actes de les entitats locals davant els tribunals econòmic-administratius de l'Administració General de l'Estat, per considerar-se que el control d'aquests actes per òrgans de l'Administració General de l'Estat vulnerava l'autonomia local, l'obligació imposada als Municipis de gran població de crear aquests òrgans especialitzats per a la resolució de les reclamacions econòmic-administratives semblava solucionar les crítiques que es venien produint respecte a aquest fet.

D'aquesta manera, com afirma PEDRO CORVINOS BASECA³⁴, *“algunos grandes Municipios han implementado de manera desigual las medidas organizativas destinadas a mejorar la gestión*

³³ Galindo Morell, P. (2009). La reclamació econòmic-administrativa en el àmbit local. *Cuadernos de derecho local* (20/2009), 53-62.

³⁴ Corvinos Baseca, P. (2019). *El no haber constituido el órgano municipal de reclamación económico-administrativa, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva*. Recuperat de: <http://pedrocorvinosabogado.es/vulnera-el-derecho-a-la-tutela-judicial-efectiva-el-no-haber-constituido-el-organo-municipal-de-reclamacion-economico-administrativa/>

económico-financiera”. Així, afirma que, com sol ser habitual, s'ha donat prioritat a la part de la gestió, liquidació i recaptació de tributs i altres ingressos públics, creant òrgans específics per al compliment de les seves tasques, i s'ha oblidat la creació d'aquells òrgans i procediments que havien de suposar una garantia per als ciutadans.

Per aquest motiu, molts ciutadans no han tingut la possibilitat de reclamar contra els actes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció de tributs i ingressos de dret públic dels municipis incomplidors, davant aquests òrgans especialitzats i independents. En el cas que aquí interessa, relatiu a la reclamació d'allò indegudament liquidat en concepte d'IIVTNU, el fet que s'hagi incomplert amb l'obligació de crear aquests òrgans provoca que s'hagin desincentivat els recursos contra aquests actes, de manera que els afectats tendeixen a desistir de recórrer, ponderant les escasses possibilitats que s'estimi el recurs de reposició i el cost que suposa acudir a la via judicial, sense comptar a més el cost probatori que es podria arribar a originar (tenint en compte que, com s'ha dit, malgrat les escriptures de compra i de venda haurien de ser suficients per si soles per a provar la minusvàlua, molts ajuntaments i tribunals no ho han acceptat com a prova suficient, exigint a més una prova pericial).

És just aquest fet el que s'ha posat de manifest en un recurs contenciós-administratiu presentat davant el Jutjat Contenciós-Administratiu nº 2 d'Alacant contra una liquidació de l'IIVTNU practicada per l'Ajuntament, i resolt en la sentència número 166/2018, d'11 d'abril. En aquesta, el Jutjat considera que l'Ajuntament d'Alacant vulnera el dret a la tutela judicial efectiva del recurrent, a l'impedir que un òrgan especialitzat i independent de l'Administració pugui conèixer el seu recurs abans d'acudir a la via judicial, tal com preveu l'article 137 LRBRL.

En aquest sentit, convé destacar els fonaments de dret emprats en la sentència i ressaltats per PEDRO CORVINOS BASECA³⁵ en el seu article:

“Al respecto, no podemos perder de vista la naturaleza y el carácter del órgano económico-administrativo del artículo 137 de la LBRL. Se trata de un órgano colegiado incardinado dentro de la Administración municipal, independiente de los demás órganos administrativos encargados de aplicar los tributos. Además, es un órgano de carácter técnico, al disponer de los conocimientos precisos para el adecuado desempeño de las funciones que tiene encomendadas, y especializado por razón de los asuntos que conoce. Igualmente, es un órgano cuyas resoluciones agotan la vía administrativa, lo que supone que no es posible que el Ayuntamiento de Alicante, en la resolución recurrida en este procedimiento, declare que la misma pone fin a la vía administrativa a efectos de interponer el correspondiente recurso contencioso-

³⁵ Op. cit.

administrativo. La razón de ser de estos órganos municipales la encontramos en que los mismos constituyen un instrumento importante para abaratar y agilizar la defensa de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, con el fin de garantizar el derecho a la tutela efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE (Profesor Chico de la Cámara); así como constituir un filtro para depurar las disfunciones de los Ayuntamientos en su actuación, disponiendo de un órgano independiente de los competentes para resolver reclamaciones en una materia específica y técnica como es la tributaria”.

(...)

“Cabría la posibilidad de argumentar que como dicho órgano especializado no existe, la única posibilidad es entender que la resolución que agota la vía administrativa es la dictada al resolver el recurso de reposición. Pues bien, al respecto debemos tener en cuenta el contenido de la disposición adicional primera transcrita de la Ley 57/2003, que confiere al Pleno del Ayuntamiento de Alicante un plazo de seis meses, desde su entrada en vigor, para aprobar las normas orgánicas necesarias para la adaptación de su organización a lo previsto en el título X de el la LBRL. Esta Ley fue publicada en el BOE de 17 de diciembre de 2003, y entró en vigor el 1 de enero de 2004. Desde el 1 de enero de 2004 hasta la actualidad han pasado, con creces, los seis meses que tenía la Administración para la creación de estos órganos especializados. Existe una evidente dejadez en el funcionamiento de la corporación demandada a la hora de aplicar lo dispuesto en la relación de artículos estudiados en la presente resolución. La actuación de la Administración se ha desarrollado a lo largo del año 2017, es decir, 13 años después de la promulgación de la Ley 57/2003, tiempo más que suficiente para dar cumplimiento a las disposiciones contenidas en dicha Ley. lo contrario, admitir que la resolución dictada por la Administración pone fin a la vía administrativa, omitiendo el contenido de las disposiciones analizadas, perjudica a los ciudadanos y beneficia a una Administración que no cumple con las exigencias impuestas por el legislador”.

En suma, el Jutjat acaba per concloure que és l'Ajuntament el qui té l'obligació legal de constituir els òrgans especials a què es refereix l'article 137 de la LBRL. Així, la resolució que posa fi a la via administrativa, en aquest cas el recurs de reposició, va ser, segons afirma, “*dictada por un órgano manifestamente incompetente*” i, el fet que el demandant no pugui acudir a l'òrgan especial que preveu l'article 137, atempta, segons el Jutjat, contra el seu dret a la tutela judicial efectiva reconegut a l'article 24 de la CE, “*al impedir que un órgano independiente de la Administración pueda conocer su recurso antes de acudir a la vía judicial*”.

6. CONCLUSIONS

La Plusvàlua Municipal és un impost de llarga tradició a Espanya, que des del seu establiment l'any 1919, sempre s'ha caracteritzat per ser, en paraules de VIOLETA RUIZ ALMENDRAL³⁶, “*un impuesto de piloto automático, en el sentido de que no ha tenido nunca la pretensión de grabar plusvalías o ganancias de patrimonio reales, sino tan sólo el incremento de valor que se suponía generado en el terreno urbano, sobre la base (o con la justificación) de la actividad municipal del entorno del mismo*”.

Com s'ha exposat a l'inici del present treball, no ha estat fins la explosió de la coneguda *bombolla immobiliària*, que han començat a suscitar-se massivament reclamacions contra les liquidacions practicades en els casos de ventes d'immobles amb pèrdues, i no tan sols amb l'IIVTNU, com a conseqüència de l'increment injustificat dels preus dels habitatges i la seva posterior caiguda en picat.

De la mateixa manera, la recent jurisprudència del Constitucional i, posteriorment, la Sentència del Tribunal Suprem de 9 de juliol de 2018, que inicialment semblava que posarien punt i final als dubtes al voltant de l'impost, contràriament han generat un gran debat sobre la validesa de l'IIVTNU i, a més, sobre l'abast i efectes de les mateixes. Així, lluny d'acabar amb la problemàtica que donava l'aplicació de la Plusvàlua Municipal, la publicació de les referides sentències ha comportat un augment notable de la judicialització al respecte i, alhora, un gran desconeixement per part de les administracions municipals sobre com actuar davant el gravamen de plusvàlues fictícies, així com pels contribuents sobre com ho han reclamar.

Al que s'ha exposat, cal sumar-hi una Proposició de Llei pendent d'aprovació que, dos anys després de la seva entrada al Congrés dels Diputats, segueix encallada i sense expectatives de ser aprovada a curt termini.

A continuació, a més, encara queda un important assumpte el qual encara no s'ha resolt i que podria obrir la porta a noves reclamacions: la fórmula que utilitzen els ajuntaments per calcular el tribut, com a conseqüència de la demostrada manca de fonament de la mateixa, recolzat quasi de manera absoluta per la doctrina, pel fet que no calcula la veritable tinença del bé.

Amb tot, molts ciutadans no tenen la possibilitat de reclamar contra allò indegudament liquidat en concepte d'IIVTNU, afegint a més el fet que, com s'ha exposat detalladament, s'ha incomplert amb l'obligació de crear els Tribunals Econòmic-administratius Locals, fet que provoca que es desincentivin els recursos contra aquests actes. D'aquesta manera, els afectats

³⁶ Op. cit.

tendeixen a desistir de recórrer, ja que la pràctica habitual posa de manifest les escasses possibilitats que s'estimi el recurs obligatori de reposició per l'Ajuntament. A més, cal tenir present l'elevat cost que suposa acudir a la via judicial, sumant també el cost probatori que es podria arribar a suscitar-se, ja que com hem vist, malgrat les escriptures de compra i de venda haurien de ser suficients per si soles per a provar la minusvàlua (en aplicació directa de la jurisprudència constitucional estudiada), molts Ajuntaments i tribunals no ho han acceptat com a prova suficient, exigint de manera addicional una prova pericial de més pes i, de la mateixa manera, de més cost.

Tenint en compte tot el que s'ha exposat, doncs, es pot afirmar que actualment a Espanya es viu una situació de gran inseguretat jurídica per aquells contribuents els qui vulguin reclamar la recaptació indeguda de l'IIVTNU i, no tan sols això, sinó que davant d'aquest fet, la jurisprudència es manté, i m'atreviria a dir que conscientment, en una ambigüitat absoluta, arribant al punt de trobar, com s'ha demostrat al llarg d'aquest treball, sentències altament contradictòries. A més, sembla ser que aquest fet és aprofitat per alguns Ajuntaments que, davant la reclamació del contribuent sol·licitant la devolució d'allò indegudament ingressat, automàticament desestimen la seva pretensió, tenint en compte que serà el propi Ajuntament el qui resoldria el recurs de reposició que en el seu cas s'interposés, i conscients a més de l'elevat cost que li podria suposar al ciutadà anar a la via judicial.

En conclusió, doncs, el ciutadà està en una situació molt dèbil davant la força inamovible del poder d'una Administració que, no tan sols vol evitar, lògicament, perdre l'elevat ingrés que suposava la recaptació en concepte d'IIVTNU fins el moment, sinó que pot fer-ho, aprofitant la manca d'acció legislativa i l'ambigüitat judicial suscitada al voltant de l'impost, i en conseqüència, deixant obert un període d'incertesa i inseguretat pel contribuent.

7. BIBLIOGRAFIA

- Alías Cantón, M. (2017). La escritura como prueba para acreditar la depreciación del valor a efectos del IIVTNU. *Revista Quincena Fiscal* (11/2017), 21-34.
- Cabrera Galeano M; Francisco Blanco, D. (2017). El impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana: Problemática constitucional y perspectivas de futuro. *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, 1 - 22. Recuperat de: <http://www.madrid.org/revistajuridica/attachments/article/114/El%20IIVTNU%20Problematica%20constitucional%20y%20perspectivas%20de%20futuro.pdf>
- Casana Merino, F. (2017). Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista de estudios de la Administración legal y autonómica*, (8), 147-163. Recuperat de: <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=REALA&page=article&op=view&path%5B%5D=10445>
- Corvinos Baseca, P. (2019). *El no haber constituido el órgano municipal de reclamación económico-administrativa, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva*. Recuperat de: <http://pedrocorvinosabogado.es/vulnera-el-derecho-a-la-tutela-judicial-efectiva-el-no-haber-constituido-el-organo-municipal-de-reclamacion-economico-administrativa/>
- Cremades Schulz, M; Vélez Fraga, M.. Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Actualidad jurídica Uría Menéndez* (46/2017), 29-39.
- Del Amo Galán, O. (2018). Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Carta Tributaria: Revisa de Opinión*, (41-42), 1-6.
- Departamento de Asesoría Jurídica gtt. Nota técnica: Proyecto de Ley por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo (TRLRHL). (2017). Recuperat de: <https://boletinjuridico.gtt.es/wp-content/uploads/2017/07/PROYECTO-DE-LEY-POR-EL-QUE-SE-MODIFICA-EL-TEXTO-REFUNDIDO-DE-LA-LEY-REGULADORA-DE-LAS-HACIENDAS-LOCALES.pdf>.
- Galindo Morell, P. (2009). La reclamació económico-administrativa en el ámbito local. *Cuadernos de derecho local* (20/2009), 53-62.

- García Moreno, A. (2018). La cuantía de la plusvalía y su prueba en el IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad. *Carta Tributaria: Revisa de Opinión*, (36), 1-16.
- González Pino, A.(2019). La proposición de ley por la que se modifica las Haciendas Locales. *Revista Quincena Fiscal* (3/2019), 97-108.
- Javier Rodríguez Santos, F. (2019). Sobre las decisiones del Tribunal Constitucional anulando determinados preceptos de la Ley de Haciendas locales relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). *Carta Tributaria: Revisa de Opinión*, (35), 1-6.
- Moreno Serrano, B. (2012). *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Aspectos más relevantes de su régimen jurídico* (1ª ed). Madrid: Walters Kluwer.
- Orón Moratall, G. (2010). El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En *Los Tributos Locales* (1a ed.) Navarra: Aranzadi.
- Plaza Vázquez, A; Villaverde Gómez, B. (2005). *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Análisis jurisprudencial Práctico* (1ª ed). Pamplona: Thomson Aranzadi.
- Prat, T. (2018). *El Tribunal Supremo determina que no es obligatorio interponer recurso de reposición en el ámbito local si el único motivo de impugnación es la inconstitucionalidad de la norma*. Recuperat de: <http://www.andersentaxlegal.es/recursos/doc/porta/2018/01/11/nota-fiscal-sentencia-ts-plusvalia.pdf>
- Ruiz Almendral, V. (2018). La plusvalía municipal (IIVTNU) en la práctica: un examen constitucional de algunos problemas pendientes. En *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*. (1ª ed). Valencia: Tirant Lo Blanch
- San Román, J. (2018). Situación actual de las reclamaciones por Impuesto de Plusvalía Municipal. *Actualidad Jurídica Aranzadi* (939/2018), 13-13.
- Triana Reyes, B. (2017). Inadmisión de solicitud de ratificación del perito en el recurso de apelación contencioso-administrativo y derecho a la prueba del art. 24.2 CE. *Actualidad Administrativa* (1/2018).