

BURBUJA INMOBILIARIA E IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (O PLUSVALÍA)

M^a ASUNCIÓN ERICE ECHEGARAY
*Presidenta de la Sección Tercera
del Tribunal Administrativo de Navarra*

RESUMEN. La Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra, si bien establece que el presupuesto para el nacimiento del deber de contribuir por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana radica en el incremento real del valor del suelo urbano experimentado desde el momento de su adquisición por el ahora transmitente, parte, sin embargo, para el cálculo de la base imponible, al igual que la normativa estatal, de la premisa de un incesante aumento del valor del suelo. Es decir, establece el legislador una ficción jurídica, cual es la del aumento, año tras año, del valor del suelo urbano, en unos determinados porcentajes. Ahora bien, si, como consecuencia del pinchazo de la burbuja inmobiliaria, el valor del suelo no sube (sino que baja), ¿también se produce el nacimiento del impuesto -que, no se olvide, grava precisamente la plusvalía o incremento del valor del suelo-?

PALABRAS CLAVE. Estallido burbuja inmobiliaria. Plusvalía.

ABSTRACT. The Navarrar Local Finance Law, while setting that the origin of the legal duty to pay tax on the increased value of urban property is the actual increase in urban land values experienced since the time of acquisition, by whoever is the transferor now, assumes for the calculation of the tax base, as well as state regulations, that there is always a continual increase in urban land value. That is, the legislator establishes a legal presumption, that there is a constant increase, year after year, in the value of urban land, in certain percentages. But, if as a result of the bursting of the housing bubble, the value of land does not rise (on the contrary, it drops), is the tax generated? Also we must not forget that the tax is precisely levied on the increase in land value.

KEYWORDS. The bursting of the housing bubble. Tax on the increased value of urban property.

SUMARIO

I. NOTAS SOBRE EL IMPUESTO DE PLUSVALÍA. II LAS PONENCIAS DE VALORACIÓN. III. LA ELOCUENTE LEY FORAL 9/2012, DE 4 DE MAYO, DE MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 174 DE LA LEY FORAL 2/1995, DE 10 DE MARZO, DE HACIENDAS LOCALES DE NAVARRA. IV. EL NO INCREMENTO DEL VALOR DEL SUELO, SU CONSTATACIÓN Y SU PRUEBA. 1. Transmisiones efectuadas mediante adjudicación del bien en subasta pública. 2. Supuestos en que las propias Ponencias de Valoración reflejan una ausencia de incremento del valor del suelo o, incluso, una bajada del valor del mismo. 3. Supuestos en que ha habido una previa comprobación por la Administración foral del valor del bien transmitido. V. POSIBILIDADES DE OBIVIAR LAS FICCIONES DE LA LEY. PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES. VI. RECAPITULACIÓN. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. NOTAS SOBRE EL IMPUESTO DE PLUSVALÍA

Dispone el artículo 172.1 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (en adelante, LFHLN) que el hecho imponible del impuesto que nos ocupa (también llamado de Plusvalía) consiste en el “*incremento de valor*” que experimenten los terrenos¹ urbanos y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre ellos.

1. Como precisa RODRÍGUEZ MORO, N., *Impuesto Municipal de Plus Valía*. Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia. Bilbao. 1945, pág. 8, nos referimos al incremento del valor de los terrenos “*solos, desnudos, con exclusión absoluta de las construcciones*”. Ahora bien, como es sabido, al transmitirse una vivienda, se transmite el suelo sobre la que la misma se asienta. Así lo explica la sentencia del TS, de 27 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4277). Señala, así mismo, en este sentido, CIRIA PÉREZ, F.J., en “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia”. *Revista Jurídica de Navarra*, nº 48, julio-diciembre 2009, pág. 229, que “*todas las unidades de una propiedad horizontal tienen un coeficiente de participación sobre los elementos comunes, entre los que se incluye el solar*”.

Y el mismo autor, CIRIA PÉREZ, F.J., en “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia”. *Revista Jurídica de Navarra*, nº 32, julio-diciembre 2001, pág. 99, precisa que “*Por tanto, en el caso de que lo construido sea un bloque de pisos y que lo que se transmita sea un piso, se devengará el impuesto, ya que, en un edificio dividido en propiedad horizontal, el suelo se presume que es elemento común y, en consecuencia, su propiedad pertenece a los copropietarios del inmueble en proporción a la cuota que tenga asignado el piso en la mencionada división. Se pueden ver también las SS. Del TS. de 15-10-1987 (R. 7229), 14-9-1996 (R. 6692) y 3-4-1997 (R. 3113)*”.

Pues bien, de la regulación efectuada del referido tributo se desprende que el legislador foral² ha partido de una premisa clara, cual es la del incesante incremento del valor del suelo.

En efecto, el artículo 175 de dicha Ley Foral, tras establecer en su número 1 que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real³ del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, dispone, en su número 2, que *“Para determinar el importe del incremento real se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte del cuadro siguiente⁴: (...)”*. Y el cuadro recogido, cuya transcripción omitimos, es claro⁵. Basta observar el mismo para concluir que el legislador ha considerado que el porcentaje anual de incremento del valor del suelo oscila entre 2,0 (el porcentaje mínimo para los municipios de menos de 5.000 habitantes, en los casos en que el período de generación del “incremento” sea superior a quince años e inferior a veinte) o del 3,8 (el porcentaje máximo para los municipios de más de 50.000 habitantes, en los casos en que el período en que se haya producido el incremento sea inferior a cinco años)⁶.

-
2. Así como el legislador estatal, al dictar la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales (LHL).
 3. En la legislación estatal se ha suprimido este calificativo. En efecto, la ley estatal 51/2002, de 27 de diciembre, suprimió el calificativo de “real”, establecido en el artículo 108.1 de la citada LHL. Tampoco habla de incremento “real” el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL). Ahora sólo se habla del incremento. Ello es, sin duda, elocuente, pues evidencia que el legislador estatal admite que no está en condiciones de afirmar que el incremento diseñado por la ley coincide con el que luego va a resultar el real. Y, por lo que respecta a Navarra, la permanencia de esa expresión va, sin duda, a poder propiciar el éxito de recursos en los que se demuestre que el incremento gravado no se corresponde con el “real”.
 4. La regla Cuarta de dicho artículo 175.2 dispone que *“Los porcentajes anuales contenidos en el cuadro anterior podrán ser modificados por el procedimiento establecido en el artículo 58.2”* (es decir, mediante Ley Foral de mayoría simple). Así pues, ello cobra interés en la actualidad, ya que, dada la bajada del valor del suelo, podría ser conveniente, con la facilidad añadida que dicha previsión de exigencia tan sólo de mayoría simple parlamentaria presta, una modificación de los citados *“parámetros cuantitativos determinantes de la deuda tributaria”*.
 5. Un juicio crítico acerca de los cuadros de porcentajes establecidos en la normativa estatal puede verse en SIMÓN ACOSTA, E., *“Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales”*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 1988.
 6. Esta previsión de porcentaje anual de subida (con un tope del 3,8 por ciento) nada ha tenido que ver con el realmente producido desde los años de generación de la burbuja inmobiliaria (1997-2007), años en que la subida anual era superior al 10 por ciento, con anualidades, incluso, en que las subidas llegaron a superar el 20 por ciento. Así pues, la previsión del legislador se ha revelado absolutamente infundada (tanto por defecto, en su momento, pues el incremento llegó a ser mayor que el previsto legalmente, como, en la actualidad, por exceso, al no haber, con carácter general, incremento del valor del suelo desde el año 2007).

A continuación, el legislador da unas normas para el cálculo de la base imponible del impuesto⁷. Y, simplificando, diremos que, a la postre, la misma consistirá siempre en un -determinado- porcentaje del valor catastral⁸. Por tanto, la base imponible siempre será positiva (haya habido incremento o no).

Así pues, lo relevante de esta regulación es el hecho de que el legislador foral del año 1995 ha partido de la premisa de que el valor del suelo se incrementa inexorablemente conforme pasan los años. Y este incremento anual lo ha fijado, repetimos, en una banda que oscila, como queda recogido, entre un 2,0 y un 3,8 por ciento⁹.

Es decir, la actual regulación (al igual que la normativa estatal) ya no hace¹⁰ una comparación entre dos valores (inicial y final) para luego observar

-
7. En primer lugar se han de fijar por la entidad local, en función siempre de lo permitido para su rango de población, los cuatro porcentajes anuales (de entre los máximos y mínimos fijados legalmente). Y, una vez determinados los porcentajes aplicables a cada uno de los cuatro posibles períodos de generación del incremento establecidos en la ley, se aplicará a cada concreta transmisión, de entre los fijados por el Ayuntamiento en función de su población, el porcentaje correspondiente al concreto período de tiempo en que el incremento se ha producido. Significa ello, pues, como ya hemos advertido, que el legislador considera que el valor del suelo se eleva cada año, sin duda, en un porcentaje que él mismo predice. Seguidamente, elegido por cada entidad local un porcentaje de incremento anual para cada período de generación del mismo, se multiplicará éste “por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor” y por el valor del terreno. Y dispone el número 3 de dicho artículo 175 LFHLN, que “En las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el valor que resulte de la aplicación de la Potencia de Valores vigente (...)”. Sobre ello volveremos.
 8. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M. J., en “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Tratado de derecho financiero y tributario local*, dirigido por José Juan Ferrero Lapatza, Marcial Pons. Barcelona. 1993, pág. 877, hablan de la “posibilidad de impugnar los porcentajes fijados por los Ayuntamientos, al igual que anteriormente se impugnaban los índices, por no adecuarse a lo que sería la determinación del incremento real del valor de los terrenos situados en el término municipal”. En el mismo sentido se expresa, en la misma obra citada, CASANA MERINO, F., “Derecho transitorio en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos”, pág. 908, al afirmar que “puede admitirse la posibilidad de destruir la presunción de legalidad del sistema instaurado por el artículo 108 de la LHL, mediante la prueba de que su aflicción a un caso concreto supone el gravamen de plusvalías inexistentes o muy alejadas de la realidad”.
 9. La normativa estatal (artículo 107.4 TRLHL) parte de tres premisas: a) que el incremento anual es igual para todos los municipios, con independencia, pues, de su población mayor o menor; b) que el incremento es mayor cuando el período de generación del mismo es menor; y c) que el incremento del valor del suelo existe siempre y puede llegar a ser incluso del 3,7 por ciento anual.
 10. Como explica, entre otros autores, CIRIA PÉREZ, F.J., en “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia”. *Revista Jurídica de Navarra*, nº 32, julio-diciembre 2001, pág. 106, “La determinación de la base imponible es la mayor novedad del nuevo impuesto”. Y añade: “Como se puede apreciar, con este sistema nunca se podrá producir una falta de incremento de valor, algo muy habitual si el período impositivo es de un año (mínimo para que se pueda liquidar plusvalía), y mucho menos una minusvalía. El incremento de valor es más una ficción jurídica que una realidad, y para su cálculo ni siquiera se encuentra una diferencia entre dos valores, que es lo que significa incremento”.

si se ha producido un incremento¹¹. En la actualidad, establece la ley¹², para todos los casos¹³, una ficción¹⁴ de incremento del valor del suelo.

11. En el sistema anterior, la base del impuesto la constituía la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar (“valor inicial”) y al terminar (“valor final”) el período impositivo (valores respectivamente recogidos en los documentos llamados “Tipos unitarios del valor corriente en venta”). Así pues, el esquema era claro: si, comparando ambos valores, se constataba la existencia de un incremento del precio del suelo, nacía el impuesto. Por tanto, a diferencia de la regulación actual, no había automatismo legal. Era precisa la existencia de una constatación del incremento del valor del suelo. Aún diremos más: la regulación foral establecía normas para modular ese aparente incremento, es decir, arbitraba fórmulas para minimizar la apariencia de un aumento, cuando el mismo, en realidad, no se había producido. Así sucedía, por ejemplo, cuando el “aumento” del valor procedía de las mejoras permanentes realizadas en el terreno en el período de imposición, o de las contribuciones especiales que el sujeto pasivo hubiera sufragado.

Y, como explicaba la sentencia de TS, de 11 de abril de 2000 (RJ 2000, 4212), “... si bien el Índice Municipal de Tipos Unitarios del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, (...) gozaba, en principio, de la presunción de legalidad del artículo 8 de la LGT, tal presunción, de naturaleza «iuris tantum», podía ser desvirtuada mediante prueba en contrario, siempre que fuera plena, idónea, convincente y suficiente para enervar y hacer prevalecer sobre aquellos valores indiciarios el valor corriente en venta de los terrenos transmitidos”. Y la sentencia del TS, de 30 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9486), para un supuesto de transmisión de un terreno en una zona con “edificabilidad agotada”, ya dijo, anulando la liquidación del tributo, que “En efecto si el impuesto municipal, llamado de Plusvalía, tiene como «ratio legis», el rescate de una parte de los incrementos patrimoniales producidos en el suelo edificable, como consecuencia de la actividad de los Ayuntamientos en materia urbanística, resulta absurdo que recaiga sobre los posibles aumentos del precio de un terreno en el que la propia actividad administrativa ha hecho imposible que se edifique”.

Sobre el cálculo de la base imponible en este impuesto en la normativa estatal anteriormente vigente (similar a la foral a la que nos referimos, y también derogada), véase SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (y III)”. *Manual de Derecho Tributario Local*. Generalitat de Catalunya. Escola d’Administració Pública de Catalunya. Barcelona. 1987, págs. 443 y ss.

12. SEÑALA MOCHÓN LÓPEZ, L., en *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Editorial Comares. Granada. 2001, pág. 306, en relación con la normativa estatal del impuesto -similar a la que nos ocupa- que “toda la determinación de la base imponible es una falacia”.
13. Admite el modo de determinar la base imponible la sentencia del TSJ de Castilla y León, de 3 marzo de 1999 (JT 1999, 759), al decir que “La fijación de la base imponible se objetiviza y calcula mediante un cuadro de porcentajes, en cuya virtud cada año transcurrido entre transmisión y transmisión acarrea un porcentaje de incremento de valor, que habrá de multiplicar por el número de años efectivamente transcurridos, y por el valor del terreno en el IBI en el momento del devengo, siendo el resultado de esa sencilla y doble multiplicación la base imponible fijada por el legislador, mediante un método legal, presuntivo y simple, que no tiene en cuenta en modo alguno si tal plusvalía es la realmente producida en el caso concreto o no”. También lo hacen las siguientes sentencias: la del mismo TSJ de Castilla y León, de 19 de mayo de 1999 (JT 1999, 960); la del TSJ de Andalucía, de 26 de enero de 1998 (JT 1998, 62) y la del TSJ de Canarias de 3 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1718).
14. Habla la sentencia del TSJ de Andalucía, de 10 de abril (JT 1995, 443), de “ficción jurídica”.

Pues bien, más adelante veremos si dicha premisa del incesante incremento¹⁵ del valor del suelo¹⁶ urbano es cierta o no¹⁷.

-
15. Como con gran acierto señala VARONA ALABERN, J.E., "A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana". *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 18/2010. BIB 2010\2119: "Como se podrá observar, el IIVTNU arrojará en todo caso una cuota positiva, porque presume, sin posibilidad de corrección alguna, que con el transcurso del tiempo la finca urbana siempre generará una plusvalía. No es difícil demostrar que este planteamiento se aleja de la realidad en muchas ocasiones, y que si puede ser adecuado para realizar determinadas previsiones económicas, no lo es para erigirlo en filosofía inspiradora de un impuesto que grava una realidad muy diversa y cambiante. El problema radica en que este erróneo planteamiento no incide de modo superficial en el impuesto sino que está profundamente arraigado en él, hasta el punto de informar toda su estructura, lo cual obliga a cuestionar el fundamento mismo de este tributo. No deja de ser sorprendente que la base imponible se determine de forma estimativa basándose en la frágil e incierta convicción de que siempre existirá una plusvalía inmobiliaria, y que ésta aumentará conforme sea mayor el tiempo de pertenencia de su propietario."
16. Recuértese que lo que nos ocupa es el valor del suelo (no el de la construcción, el cual también integra el valor catastral). Así lo explica CIRIA PÉREZ, F.J., en "El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia". *Revista Jurídica de Navarra*, n^o 32, julio-diciembre 2001, pág. 106.
17. Señala VARONA ALABERN, J.E., en "A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana". *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 18/2010. BIB 2010\2119, como razones que han relativizado, hasta ahora, el problema de la premisa de la que parte la ley, al presumir un incesante incremento del valor del suelo, lo siguiente:
- "b.1. Progresivo aumento del precio de los inmuebles*
No se debe olvidar que, hasta hace apenas tres años, llevábamos mucho tiempo de bonanza económica, que se traducían en un continuo aumento del precio de las fincas urbanas, lo que hacía impensable que pudieran aflorar auténticas minusvalías en el sector inmobiliario; y de tener éstas lugar, se podrían considerar como un fenómeno aislado y excepcional que no invalidaría el planteamiento general de la Ley. Si la realidad permitía afirmar que normalmente el precio de esta clase de activos aumentaba, la fórmula elegida por el legislador para determinar la base imponible vendría a ser un modo estimativo y aproximado, más o menos discutible, de calcular una plusvalía real. Se podría criticar la inexactitud del método de determinación de la base imponible, pero no la existencia de un incremento de patrimonio, lo cual minimizaría las posibles dudas de inconstitucionalidad.
Lo cierto es que ya entonces este planteamiento era incorrecto, porque una cosa es que la ley se configure atendiendo a la generalidad de los casos y otra bien distinta que se articule al compás de una coyuntura económica, de por sí mudable y sorpresiva, que no sirve para predeterminar el universo de supuestos razonablemente previsibles por el legislador. Pero en la actualidad tal planteamiento no sólo es incorrecto sino absolutamente insostenible, porque en muchos casos el precio de la vivienda ha descendido sensiblemente y, sin prejuzgar lo que pueda suceder en el incierto mercado inmobiliario, es fácil avanzar que en los próximos años no serán pocos los propietarios de fincas urbanas que afluían minusvalías reales, incluso formalmente reconocidas a efectos del IRPF o del IS".

II. LAS PONENCIAS DE VALORACIÓN

El artículo 175.3 LFHLN dice que *“En las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el valor que resulte de la aplicación de la Ponencia de Valores vigente (...)”*.

Así pues, para conocer el valor del terreno¹⁸ al cual aplicar los referidos porcentajes y multiplicadores, hay que acudir a la respectiva Ponencia de Valores vigente en la localidad.

Sobre el particular, el artículo 34.1 de la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del Registro de la Riqueza Territorial y de los Catastros de Navarra (en adelante, LFRRTCEN) establece, en su párrafo inicial, que *“Las Ponencias de Valoración son documentos técnicos de valoración, con ámbito de aplicación territorial municipal o supramunicipal, que tienen por objeto establecer los métodos y parámetros técnicos que permitan asignar individualmente un valor a cada bien inmueble”*.

Y el artículo 35 de la misma Ley Foral dispone expresamente que las Ponencias de Valores (o Ponencias de Valoración), en las cuales se establece el valor del suelo que ha de utilizarse para calcular la base imponible del impuesto, se revisarán, en todo caso, cada 5 años¹⁹.

¿Qué quiere decir esto? Quiere decir que, aunque, a la postre, la base imponible del tributo siempre va a ser positiva (en virtud de las citadas normas, que siempre conducen a que tal base no sea sino un determinado porcentaje del

18. Sobre la garantía de seguridad jurídica que ofrece el valor catastral, la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, de 3 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1783), explica que: *“Por tanto, pese a las críticas que sin duda ha merecido el sistema de determinación de la base imponible en este impuesto, basadas entre otras cosas en que el proceso de objetivación de la misma impide considerar los incrementos reales y efectivos de valor, al no poder computar las mejoras o inversiones realizadas por el titular, es lo cierto que permite gozar de una mayor seguridad y certeza jurídicas, al ajustarse a valores también objetivos, en concreto el valor catastral de las fincas, que presenta un procedimiento de fijación con todas las garantías para los administrados”*.

Sin embargo, como luego veremos, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 26 de mayo de 1997 (JT 1997, 679), considera que la presunción de que el valor real es el fijado a efectos del IBI tiene carácter de presunción «iuris tantum», es decir, que admite prueba en contrario.

19. E igualmente se revisarán las Ponencias, dispone tal precepto, cuando se produzca una modificación de las condiciones de uso o aprovechamiento del suelo, cuando la media de los valores registrales correspondientes a un conjunto significativo de bienes inmuebles de un determinado municipio, excepción hecha de los bienes declarados especiales, sea inferior en un 20 por 100 de la media de los valores que se puedan asignar en ese momento por la Hacienda Tributaria de Navarra a tales inmuebles, conforme a estudios de mercado realizados mediante métodos estadísticos o, finalmente, cuando el Ayuntamiento estime que deben ajustarse los valores de determinados bienes inmuebles del término municipal o del conjunto de los mismos.

referido valor consignado en la Ponencia) es relevante, por la razón que seguidamente se explica, la tenencia de una Ponencia actualizada, como señala la ley. Pero el interés de esa actualización no radica, como podría pensarse inicialmente, en poder evidenciar, a través de tal revisión, que el valor anteriormente vigente estaba errado, por no ajustarse al valor de mercado, sino en poner de manifiesto, cuando así sea el caso, una bajada del valor del suelo. Es decir, no estamos hablando, repetimos, del interés en destruir la presunción de validez²⁰ del valor recogido en la Ponencia de Valoración (ello sí tenía interés, en relación con los Tipos unitarios del valor del suelo, en el sistema que regía con anterioridad a la normativa actual, en el que la base imponible del impuesto se calculaba comparando el valor inicial -valor de adquisición- y el valor final -valor de venta-), sino del interés en evidenciar lo que ahora está en juego: el incremento o no del valor del suelo. En efecto, ¿qué pasará si la nueva Ponencia de Valoración, que ha de aprobarse cada cinco años, evidencia que el valor del suelo ha bajado?

Y tan relevante es conocer el verdadero valor del suelo que, incluso, el artículo 36.9 de la misma LFRRTCN establece la posibilidad de la Hacienda Tributaria de Navarra de subrogarse, en los supuestos en él mencionados, en la elaboración del proyecto de Ponencia. Y, en tales supuestos de subrogación, ha de acreditarse *“la divergencia manifiesta y relevante de los valores catastrales vigentes respecto del valor de mercado de los mismos y de los valores registrales de bienes inmuebles de naturaleza homogénea de los municipios colindantes”*.

Pues bien, esta posibilidad, que el legislador foral no ignora, de una posible *“divergencia manifiesta y relevante de los valores catastrales vigentes respecto del valor de mercado de los mismos”*, aun cuando no conduzca, como la sentencia del TSJ de Navarra, de 24 diciembre de 2008 (JUR 2009, 159853), explica, a una pérdida de vigencia de la Ponencia²¹, sí nos puede, desde luego, poner de manifiesto lo que ahora nos ocupa: la posibilidad de que tal divergencia entre los valores catastrales y el valor de mercado obedezca a una bajada del valor del suelo. Y ello, por descontado, no sería baladí, como es claro.

20. Señala CIRIA PÉREZ, F.J., en “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia”. *Revista Jurídica de Navarra*, nº 48, julio-diciembre 2009, pág. 231, que *“Una eventual disconformidad del afectado con el valor catastral podría encauzarse a través de la tasación pericial contradictoria o mediante prueba en contrario (S.TS. 10-12-2002, RJ 2003\489). Si se acredita diferencia entre el valor catastral y el valor real de mercado ha de prevalecer este último, pero exigiendo prueba bastante de ello (S. TSJ. Navarra 5- 11-2004, JUR 2005\51622)”*.

21. Dice tal sentencia que *“Como ha tenido ocasión de afirmar esta Sala, en repetidas ocasiones, una cosa es la vigencia normativa de las Ponencias de valoración, y otra la vigencia de las propias valoraciones contenidas en las Ponencias, que podrán o no estar ajustada al real valor del mercado (...)”*.

Por ello se revela tan necesario, a los efectos que nos ocupan, la revisión de las Ponencias de Valoración en todos los casos recogidos en el artículo 35 citado, y, sin duda, en particular, en el supuesto referido al transcurso del plazo de cinco años desde la aprobación de la Ponencia anterior. En efecto, véase cuán necesario puede ser revisar, en los años 2011 y 2012 -ó 2013- (ya tras la explosión de la burbuja inmobiliaria), las Ponencias aprobadas en los años 2006 ó 2007 (en pleno auge de dicha burbuja).

III. LA ELOCUENTE LEY FORAL 9/2012, DE 4 DE MAYO, DE MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 174 DE LA LEY FORAL 2/1995, DE 10 DE MARZO, DE HACIENDAS LOCALES DE NAVARRA

La Ley Foral 9/2012, de 4 de mayo, de modificación del artículo 174 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (artículo relativo al impuesto que nos ocupa) explica en su Preámbulo que la Ley Foral 8/2012, de 4 de mayo, de medidas tributarias relativas a la protección de deudores hipotecarios sin recursos²², adapta a la Comunidad Foral las medidas fiscales estatales establecidas en el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos. Y añade que, como complemento de esas medidas, en relación siempre a dichos deudores hipotecarios sin recursos, *“tendientes a no perjudicar al -sin recursos, como decimos- transmitente de la vivienda”*, es preciso modificar el artículo 174 de la LFHLN, añadiendo un nuevo apartado 2, en el sentido que seguidamente se explica. Pues bien, ¿cuál es esa modificación, y qué relación guarda con el objeto de este estudio?

Como dice el referido Preámbulo de la Ley Foral que comentamos, debe recordarse que *“En la Comunidad Foral, a diferencia de lo regulado en el Estado, el artículo 174.1 de la citada Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, ya establece con carácter general que en las transmisiones de terrenos a título oneroso el adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente, si bien podrá repercutir al transmitente el importe del gravamen. Por tanto, en la normativa foral, aunque el transmitente del terreno a título oneroso es el sujeto pasivo contribuyente del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, el*

22. Dicha Ley Foral es objeto de publicación en el mismo BON que la anterior Ley Foral señalada, BON número 90, de 14 de mayo de 2012.

*adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente y podrá repercutir sobre éste el importe del gravamen*²³. Pues bien, mediante la modificación operada, se establece, según explica igualmente el Preámbulo de la misma, que “en las transmisiones realizadas por los deudores con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el citado Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, la entidad financiera que adquiera el inmueble, como sustituto del contribuyente, no podrá repercutir a éste el importe del gravamen”²⁴. En efecto, se adiciona un apartado 2 al artículo 174 de la LFHLN, con el siguiente tenor literal:

“2. En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, la entidad²⁵ que adquiera el inmueble, como sustituto del contribuyente, no podrá repercutir a éste el importe del gravamen”.

Y, ¿cuál es el alcance y significado de esta importantísima modificación?

La modificación operada en el citado artículo 174 de la LFHLN evidencia, a la postre, que el legislador es sensible con una situación actual, conectada también con la explosión de la burbuja inmobiliaria. En efecto, aparentemente, el alcance de la modificación no sería muy relevante, es decir, sólo se estaría regulando lo siguiente: para los casos en que un deudor hipotecario carezca de recursos para hacer frente a la deuda contraída con el acreedor y, por tanto, se vea obligado a transmitir su inmueble a la “entidad financiera”

23. Sobre el papel del sustituto del contribuyente, véase ERICE ECHEGARAY, M^a. A., “El obligado al pago del Impuesto municipal de Plusvalía en Navarra: ¿comprador o vendedor?”, *Revista Jurídica de Navarra*, n^o 45, enero-junio 2008, págs. 193 y ss.

En dicho trabajo se examina la normativa navarra reguladora del tributo que nos ocupa. Y se enfatiza que en la misma, a diferencia de lo sucedido en la normativa estatal (artículo 106 del TRLHL en la versión anterior a la modificación operada mediante RDL 6/2012, de 9 de marzo, a la que seguidamente nos referimos, en la que sólo se instituía como sustituto del contribuyente al adquirente cuando el transmitente residiera en el extranjero), el pago material del tributo lo hace el adquirente, hasta el punto de que, según ha declarado el TS, en sentencia de 22 de enero de 2002 -RJ 2002, 6567-, el adquirente tiene la condición de sustituto del contribuyente y, por lo tanto, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, es quien debe asumir la obligación de cumplir las prestaciones materiales y formales de la liquidación practicada. Y, por ello, la liquidación ha de dirigirse primeramente a tal adquirente, pues tal es la significación y alcance de la figura de la “sustitución tributaria”, sin perjuicio de que luego pueda repercutir el sustituto-adquirente el importe del gravamen al transmitente, que es el que verdaderamente ha realizado el hecho imponible. En el mismo sentido se expresa el mismo TS, en su sentencia de 19 de abril de 1997 (RJ 1997, 3151).

24. La dación en pago está sujeta al impuesto: sentencias del TS, de 25 de marzo de 1992 (RJ 1992, 2346) y 11 de abril de 2000 (RJ 2000, 4212).

25. En las Exposiciones de Motivos de las Leyes Forales 8/2012, de 4 de mayo, y 9/2012, de 4 de mayo, al hablar de la entidad que adquiera la vivienda como dación en pago, se le añade el calificativo de financiera (es decir, entidad financiera se dice).

acreedora, el legislador dispone, con el fin de no agravar más su situación, que el acreedor adquirente del bien hipotecado, que estaría obligado, en todo caso, a actuar como sustituto del contribuyente (y, por ende, como queda dicho más arriba, a satisfacer materialmente el pago del tributo frente a la entidad local, pues ese es el alcance de la sustitución tributaria), no podrá, sin embargo, repercutir el tributo en la persona, “dador en pago”, que es el que realmente ha realizado el hecho imponible. Es decir, se está decidiendo, a la postre, algo muy extravagante, permítasenos decirlo, como es que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos correspondiente al “incremento” de valor operado en unos terrenos adquiridos mediante préstamo hipotecario, lo satisfaga, cuando el deudor -en su momento adquirente del inmueble y ahora transmitente del mismo, y persona, como decimos, por definición legal, carente de recursos para pagar el préstamo hipotecario- entregue en pago (mediante la llamada “*dación en pago*”) la vivienda a la entidad financiera acreedora para saldar el importe de la deuda, que, en tales casos, el impuesto recaiga (al prohibirse, mediante este nuevo precepto, la repercusión del tributo del adquirente al transmitente, que es el verdadero sujeto pasivo) en el adquirente²⁶ (entidad acreedora que prestó el dinero), sujeto pasivo que no ha realizado ningún hecho imponible, pues precisamente ahora está adquiriendo el terreno por cuyo “incremento” de valor se está tributando²⁷.

26. Como explica RODRÍGUEZ MORO, N. *Impuesto Municipal de Plus Valía*. Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia. Bilbao. 1945, pág. 158, un supuesto similar se produjo con motivo de la Ley de 15 de mayo de 1945, dictada para ordenar los solares y evitar la especulación. En la misma se dispuso, en su artículo 13, que el pago del impuesto de plusvalía correspondiente a solares en venta forzosa correría íntegramente a cargo del comprador. Es decir, el vendedor forzoso venía libre de toda obligación fiscal respecto del impuesto que estudiamos. Pues bien, ello crea, juicio del autor, “*una verdadera subversión en la concepción teórica del Impuesto de Plus Valía*”. Y dice: “*con todos los respetos para el legislador, parece que ha sufrido aquí un espejismo (...) Sin duda, el legislador consideró que el propietario, enajenante forzoso, era una víctima, y quiso exonerarle del pago de un impuesto (...)*”. Elocuentes palabras, sin duda, trasladables, *mutatis mutandis*, al caso que nos ocupa.

27. Reiteramos, dada la complejidad de la cuestión que se explica, lo que sigue. El esquema del tributo es el siguiente. El hecho imponible consiste en un incremento del valor del suelo que se transmite. Por tanto, la persona que ha realizado el hecho imponible es aquella que en su momento adquirió un terreno y ahora lo transmite (y que se ha lucrado con ello, según el planteamiento legal). Pero la ley foral, para facilitar las tareas municipales de recaudación del tributo, dispone que el adquirente del terreno que se transmite sea el que desembolse, ante la entidad local, el importe del tributo y luego se lo solicite al transmitente, que es el que ha realizado el hecho imponible (pues en sus manos aumentó el valor del terreno transmitido). Pues bien, en el caso que nos ocupa, tenemos una persona (el deudor hipotecario) que no puede pagar su préstamo y, por eso, transmite su terreno a la entidad financiera acreedora, que le prestó el dinero. Y, como quiera que transmite un terreno, se produce, pues, el devengo del impuesto. ¿Quién lo tendría que “pagar” (en el sentido de desembolsar) ante la entidad local? Como sabemos, el adquirente (el Banco o la entidad acreedora), por ser el sustituto del contribuyente. Hasta aquí todo sucede conforme al esquema normal. Pero

Pues bien, no nos ocupa esto, sin embargo. Hemos de dar un paso más y ver qué puede, además, subyacer bajo esa modificación²⁸.

la diferencia, respecto de la regulación anterior, viene ahora: a partir de la modificación del artículo 174 de la LFHLN, el sustituto del contribuyente en estos casos (o sea, la entidad acreedora que recibe el inmueble como “dación en pago”) no puede solicitar al transmitente (persona sin recursos que se ha visto obligada a entregar su vivienda) que le devuelva el importe del impuesto por él abonado a la entidad local en calidad de sustituto del contribuyente. Pues bien, lo regulado, con ser loable desde el punto de vista de los intereses del obligado a la dación en pago, ¿se acomoda a la regulación del tributo? No, en absoluto. ¿Qué hecho imponible ha realizado el actual adquirente, que ahora, sin embargo, se ve obligado al pago del impuesto, sin posibilidad de su repercusión al transmitente -dador en pago-? Si se estima, por las razones humanitarias o de justicia que se quiera (un auto de la Audiencia Provincial de Navarra del 2010, luego, sin embargo, no continuado por otros posteriores, atribuyó a las entidades bancarias cierta responsabilidad en el nacimiento de la burbuja inmobiliaria y su posterior explosión, y avaló que la entrega del piso saldara la deuda hipotecaria), que el acreedor también es “responsable” de la situación creada de impago del préstamo, arbitrense otras medidas más claras, pero no se obligue a pagar un tributo a quien no ha realizado el hecho imponible. Se está variando el esquema del impuesto, pues se atribuye, a la postre, la condición de sujeto pasivo contribuyente (pues es un adquirente-sustituto que no puede, por imperativo legal, repercutir el importe del impuesto) a un sujeto pasivo que no ha realizado el hecho imponible (el Banco adquirente, reiteramos).

Pero ello, aun con ser tan extravagante, no nos ocupa, como queda dicho, en este momento.

28. En el ámbito estatal, el artículo 9 del mencionado Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, dispone lo siguiente: *“Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 106 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que tendrá la siguiente redacción:

“3. En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas”.

Ello supone, pues, en la normativa estatal, lo siguiente. Supone, en primer lugar, la adición de un nuevo supuesto de sustitución tributaria en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Si hasta ese momento operaba sólo la sustitución en el caso de que el transmitente residiera en el extranjero, desde el dictado de tal Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, también en los supuestos de dación en pago de la vivienda por los deudores hipotecarios sin recursos operará la sustitución. Ahora bien, la novedad verdadera no termina ahí: se añade, sí, un nuevo supuesto de sustitución, pero, y esto es lo relevante, sin posibilidad de dirigirse posteriormente al transmitente, que es el que verdaderamente ha realizado el hecho imponible.

Interesa, pues, reiterar las reflexiones realizadas en el pie de página anterior, según las cuales, en síntesis, se está variando, no sólo en el ámbito foral en tal pie comentado, sino también aquí, en el ámbito estatal, el esquema del impuesto. Se atribuye, a la postre, la condición de sujeto pasivo contribuyente (pues es un sustituto que no puede, por imperativo legal, repercutir el importe del impuesto) a una persona que no ha realizado el hecho imponible. Y, además, a tal persona -entidad financiera, precisaríamos-, como decimos, se le llama impropriamente “sustituto” del contribuyente (decimos tal, pues tal sustituto, a diferencia del adquirente

Y lo que subyace bajo esta modificación es claro: la constatación (decimos tal, pues se evidencian indicios de esta constatación en la regulación establecida), por parte del legislador estatal y foral, de que hay deudores hipotecarios sin recursos que se ven obligados a dar (“dación”), en pago del préstamo, la vivienda que adquirieron con tal préstamo, por un valor de tasación actual inferior al precio de adquisición²⁹. Es decir, es pacíficamente admitido (y de esa premisa se parte en este trabajo) que el valor de las viviendas (y también del suelo, que es lo que es objeto de este estudio) en España³⁰ y en Navarra está bajando desde el año 2007-2008³¹. La burbuja inmobiliaria³² ha explotado, muchos deudores hipotecarios se ven obligados a entregar sus viviendas en pago a los acreedores del préstamo, y de ello se hace eco el legislador, arbi-trando medidas tendentes a paliar la grave situación económica en que van

-sustituto que, bajo la normativa estatal, adquiere de un transmitente que resida en el extranjero, no puede repercutir, sin embargo, el importe del impuesto al transmitente).

29. Ninguna duda cabrá de ello en los supuestos en que, al amparo de lo previsto en el artículo 12.3 y 12.5 del citado RDL 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, el acreedor adquiera el bien por el sesenta por ciento del valor de tasación.
30. A ello ya se refirió VARONA ALABERN, J.E., “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 18/2010. BIB 2010\2119, al decir que “*Un impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias que no contemple en su regulación la posibilidad de minusvalías es un impuesto inconstitucional, porque ignora una situación razonablemente previsible y que la experiencia demuestra que puede llegar a producirse no como un acontecimiento extraño, aislado y excepcional, sino como un evento perfectamente factible y, en según qué circunstancias, (p.e., las actuales) hasta bastante general. Un impuesto que, apartándose de la realidad, puede -no de forma inusitada o difícilmente predeterminable- gravar una plusvalía inexistente, es un tributo inconstitucional. Piénsese, por ejemplo, en aquellas personas que compraron la finca urbana en un periodo en el que el precio del inmueble estaba especialmente elevado (2002-2007), y la vendan a partir del año 2010*”.
31. La bajada del precio de la vivienda (y, por ende, en la misma proporción, del valor del suelo) puede cifrarse de alrededor del treinta por ciento del precio que alcanzó al final del año 2007, fecha en que se puede situar el inicio del pinchazo de la burbuja inmobiliaria. O, en otras palabras, el precio de la vivienda en el año 2013 está volviendo a los valores que alcanzó ya en el año 2003 ó 2004.
32. De forma clara se refiere a este fenómeno la Norma Foral 2/2012, de 14 de mayo, de modificación, similar a la que nos ocupa, de la Norma Foral 16/1989, de 5-7-1989 (LPV 1989\176), reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por las Juntas Generales de Gipuzkoa, al señalar expresamente que “*Una de las consecuencias de la crisis, sobrevenida -no debemos olvidarlo-, inmediatamente a continuación de la llamada burbuja inmobiliaria, es que cada vez con más frecuencia sean habituales los casos de desahucios por no poder hacer frente al pago de la hipoteca. En muchos casos, además, la entrega de la vivienda resulta insuficiente para liberar del pago a la persona deudora, que debe de esta manera continuar haciendo frente a una parte de la deuda y además la persona que sufre la pérdida de su vivienda debe liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”. En similares términos se expresaba ya la Norma Foral 7/2012, de 23 de abril, de las Juntas Generales de Álava.

a encontrarse tales deudores³³. Es decir, la tesis que se sostiene aquí es la de que la benevolencia del legislador probablemente no habría operado si las viviendas que se entregan en el caso de impago del préstamo tuvieran una tasación superior al precio de compra³⁴.

Pues bien, en este contexto, sabedor, sin duda, el legislador (estatal y foral) de que el valor del suelo de las viviendas está bajando, ¿por qué arbitra unas medidas benevolentes, como decimos, para con el deudor hipotecario-transmisor de vivienda, pero tan desafortunadas desde el punto de vista del esquema del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana³⁵? ¿Por qué el legislador, tras adentrarse en la problemática global de la crisis económica (con su explosión de la burbuja inmobiliaria, impago de préstamos hipotecarios y bajada del valor de la vivienda y del suelo entregados en garantía de tales préstamos), modifica el Impuesto de Plusvalía en el sentido expuesto y, simultáneamente, se “tapa los ojos”, digamos, ante el verdadero problema actual del mismo, cual es el hecho de que se sigue gravando, por mor de los preceptos de la ley, una “plusvalía” en muchas ocasiones inexistente³⁶? ¿No era momento, pues, para modificar la

33. Señala FALCÓN Y TELLA, R. “Dación en pago de inmuebles hipotecados: consecuencias en el IRPF del deudor, en el IS de la entidad financiera y en el IIVTNU”. *Publicación Quincena Fiscal Aranzadi* num. 12/2012 parte Editorial. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2012. BIB 2012\1150: “La dación en pago es una alternativa a la ejecución hipotecaria que, en principio, puede dar lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales tanto para el deudor que extingue su deuda entregando el inmueble, como para el acreedor hipotecario. En estos últimos años lo más frecuente será, en el ámbito inmobiliario, una pérdida para el deudor, que normalmente habrá adquirido por un valor superior al que tiene el inmueble en el momento de la dación en pago, y superior también al del crédito que se cancela, sobre todo si se tienen en cuenta los gastos ligados a la adquisición”.

34. http://economia.elpais.com/economia/2010/10/06/actualidad/1286350384_850215.html, “El 8% de los pisos ya vale menos que el importe de su hipoteca”.

35. Antes de la modificación referida, la situación suscitaba las siguientes reflexiones a JORBA JORBA, O., en “Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago”. *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 20/2011. BIB 2011\1682: “La primera consecuencia que, en el tiempo, percibirá quien haya «conseguido» la dación en pago será en el ámbito municipal. Desde el momento en que se otorga la correspondiente escritura pública de dación disponemos de un mes para la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -IIVTNU-. El hecho de que no hayamos vendido ningún inmueble no tiene trascendencia de cara a este impuesto. El IIVTNU grava el incremento del valor del terreno en la transmisión de un inmueble. Y transmisión significa tanto compraventa, como donación, como permuta, como herencia como, en definitiva, dación en pago. Es una transmisión. Efectivamente se transmite la propiedad. No cabe discusión en este punto. Y el IIVTNU, a pesar de no tenerse en cuenta en muchas operaciones, no es un impuesto baladí. Su cuantía puede ser importante. Y más importante por inesperado”.

36. FALCÓN Y TELLA, R. “Dación en pago de inmuebles hipotecados: consecuencias en el IRPF del deudor, en el IS de la entidad financiera y en el IIVTNU”. *Publicación Quincena Fiscal Aranzadi* num. 12/2012 parte Editorial. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2012. BIB

ley (y recuérdese que la oportunidad la tuvieron el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, pues ambas Administraciones territoriales dictaron en el año 2012 sus respectivas leyes, como decimos) y decir expresamente que en los supuestos en que se constate que no ha habido un incremento real del valor del suelo³⁷ no habrá nacido el impuesto?

IV. EL NO INCREMENTO DEL VALOR DEL SUELO, SU CONSTATACIÓN Y SU PRUEBA

Nadie discute la realidad de la bajada del valor del suelo en España y en Navarra, iniciada a finales del año 2007 o principios del 2008. Y nadie discute que dicha bajada del valor de la vivienda es paralela a la bajada del valor del suelo.

Ahora bien, así como en el sistema anterior, para calcular el incremento del valor del suelo, se hacía, como ya hemos visto, una comparación entre el

2012\1150, explica que: *“Quizá lo que se pretendía era evitar a los Ayuntamientos el problema derivado de la existencia de contribuyentes que, tras la dación en pago, no tienen dinero ni bienes suficientes para pagar el impuesto. Pero si era esto lo que se pretendía lo lógico sería establecer un supuesto de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, y no de sustitución. (...) Además, ocurre que en muchos casos el valor de los terrenos no se habrá incrementado, sino que habrá disminuido, si se trata de inmuebles adquiridos estos últimos años. Pero como el impuesto municipal se exige sobre la base de unos porcentajes anuales determinados por el Ayuntamiento dentro de los límites del art. 107.4 LHL, que se aplican al valor de los terrenos en el momento del devengo, resulta que la base imponible es siempre positiva, aunque no haya existido un incremento de valor, sino una disminución”.*

37. Tan sabedor es el legislador foral de que se están entregando como “dación en pago” viviendas (y, por ende, suelo) por un precio inferior al de adquisición, que la Ley Foral 8/2012, de 4 de mayo, de medidas tributarias relativas a la protección de deudores hipotecarios sin recursos, al modificar, entre otros textos legales, el Texto Refundido de la Ley Foral del impuesto sobre la Renta de las personas físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, explica, en su Exposición de Motivos, que: *“La dación en pago que se regula en ese Real Decreto-Ley implica una transmisión de la vivienda a la entidad financiera. Esa transmisión constituye una alteración en la composición del patrimonio del transmitente y puede producir un incremento o una disminución patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo que hace la norma tributaria es declarar exento el incremento de patrimonio que pueda producirse, pero no la posible disminución”.*

Por tal motivo, señala JORBA JORBA, O., en “Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago”, *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 20/2011. BIB 2011\1682, que *“En este apartado solamente le digo que su pérdida patrimonial no la podrá aprovechar en su declaración de la Renta (...) En el próximo apartado le explico algo más grave. Pues no nos queda más remedio que continuar explicando efectos no deseados de la dación aunque no hayamos tenido ganancia patrimonial (...). Siguiendo con el ejemplo de quien no se veía afectado por la ganancia al conseguir una dación por importe inferior al valor de compra debemos entrar en el sistema de deducciones para la adquisición de vivienda habitual (...)”.*

valor inicial y el valor final, en la actualidad no hay comparación de precios³⁸. Se aplican las ficciones legales de incremento, en los predeterminados porcentajes anuales, del valor del suelo.

Y ello, ¿también ha de hacerse así en los casos en que nos ocupe el cálculo del impuesto relativo a la transmisión de un terreno adquirido antes del pinchazo o estallido de la burbuja inmobiliaria, es decir, adquirido probablemente a un precio superior en más de un veinte o un treinta por ciento al valor de la actual transmisión?

Pues bien, como decimos, todos los estudios coinciden en señalar que ha existido un “pinchazo” de la burbuja inmobiliaria, o, lo que es lo mismo, que los valores del suelo han bajado³⁹. Por tanto, las entidades locales son conocedoras, sin duda, de ese hecho. Así pues, la primera cuestión que se nos plantea es la relativa a si los propios Ayuntamientos deberían, de oficio, bajo las premisas referidas, dejar de liquidar el impuesto en relación con las transmisiones de terrenos adquiridos después de finales del año 2007 (y vendidos después de esa fecha y hasta el momento, aún no llegado en el momento de redacción de este trabajo, de freno en la bajada del valor del suelo). O, por el contrario, ¿puede algún Ayuntamiento sostener, con fundamento, que en su municipio (o en determinada área del mismo) se ha observado, por las razones que sea (imaginemos la construcción de una nueva infraestructura o de una dotación de interés), un movimiento opuesto al general y que, por tanto, en tal entidad

38. Se pregunta CALVO VÉRGEZ, J. “La incidencia de la condición urbanística del terreno en la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: principales cuestiones conflictivas”. *Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi* num. 13/2012 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA. Pamplona. 2012: “¿Puede llegar a coincidir con la realidad un incremento de valor calculado en base a un método de carácter objetivo? ¿No resulta anómalo que un incremento de valor, ya sea genérico o específico, pueda definirse olvidando la diferencia existente entre dos valores, el final y el inicial, empleando por el contrario un sistema de cómputo que atiende únicamente al valor final?”

Y sobre este aspecto de la puesta de miras únicamente en el valor final y las consecuencias a que ello puede conducir (el cálculo del incremento de los años futuros, no el de los años pasados) es sumamente interesante la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, de 17 de abril de 2012 (JUR 2012, 158828), que confirma la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010 (JUR 2012, 347985), anulatoria de la liquidación impugnada.

39. Esta posibilidad ya la previó RODRÍGUEZ MORO, N. “*Impuesto Municipal de Plus Valía*”. Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia. Bilbao. 1945, pág. 6, al señalar que “*El aumento de valor no se produce de una manera uniforme ni en el tiempo ni en el espacio. A menudo se dan saltos verdaderamente enormes; se multiplica el valor de los terrenos en un breve período de tiempo para luego permanecer estancado su valor durante otro período, y a veces se dan retrocesiones, minus-valías. Al mismo tiempo que unos terrenos de la ciudad crecen de valor constantemente, otros se estancan en su valor y a veces, pocas, llegan a valer menos de lo que valían*”.

local sí ha habido una subida del valor del suelo? Es decir, ¿existen excepciones a la tendencia general de bajada continua de valor del suelo?

En todo caso, dejando de lado estos y otros interrogantes, lo que sí puede afirmarse es que, sin duda, deberían dejar las entidades locales de liquidar el impuesto en los casos en que conste fehacientemente que no se ha producido tal incremento⁴⁰.

Y, ¿cuáles son los casos en que se demuestra que no ha habido incremento⁴¹?

Diremos, de nuevo, que existen supuestos en que es dudoso que las entidades locales deban dejar de liquidar el impuesto, aun cuando, inicialmente, pueda presumirse que no ha habido incremento del valor del suelo. En efecto, en los supuestos en que, según las propias escrituras de compraventa, el precio de adquisición del terreno sea superior al precio de venta actual, ¿debe dejar de liquidarse el impuesto, haciendo abstracción de los motivos (piénsese en la posible concurrencia de un valor de afección especialísimo en el momento de la compra, que le llevó al adquirente a pagar un precio desorbitado⁴²) por los que el comprador inicial ahora vende a precio inferior al de adquisición? Es decir, no puede olvidarse que, como explica, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1995 (RJ 1995, 6953), una cosa es “valor corriente en venta” y otra “precio”⁴³, aun cuando generalmente, como es lógico, coincidan.

-
40. Señala MOCHÓN LÓPEZ, L., en *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Editorial Comares. Granada. 2001, págs. 274 y ss., que “la ausencia de plusvalía en la transmisión de los terrenos (...) se trata de un supuesto de no sujeción”. O, en otras palabras, “la existencia de incremento de valor en la transmisión del terreno es un aspecto del hecho imponible”.
 41. En el mismo sentido se pronuncian ARNAL SURIA, S. e IRANZO ALARCÓN, L. en *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de derecho público de las entidades locales*. Siete Grupo editorial. Valencia. 1990, pág. 273, al afirmar que “la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria a la concurrencia simultánea de dos requisitos: El primero, que mira al objeto del impuesto consiste en la existencia de un incremento de valor del terreno. (...) De esta manera, basta que falte alguno de ambos requisitos para que el hecho imponible no se produzca. (...) cuando no se ha producido incremento (...) implicará (...) el no nacimiento de la obligación tributaria”.
 42. Como señala ROMERO COLUNGA, M., *La valoración inmobiliaria*. Editorial Aranzadi. Pamplona. 1991, pág. 22 “podríamos inferir que el valor subjetivo del comprador depende de los móviles que le estimularon a comprar y que una misma finca puede tener varios precios según sea adquirida con uno u otro fin”.
 43. Explica dicha sentencia que “Valor» (real o corriente en venta) y «precio» deberían ser conceptos generalmente equivalentes. Una cosa vale lo que se pague por ella y sólo muy excepcionalmente ambos conceptos no coincidirán (como podría ocurrir en el caso de que la cosa tuviera aparejada un valor de afección para el adquirente, que impulsara a éste a satisfacer un precio mayor del normal, con tal de tenerla en su poder). Sin embargo, como ya se dijo en la Sentencia de esta Sección y Sala de 1 diciembre 1993 (RJ 1993\9293), la doctrina tradicional ha sido la de disgregar los conceptos de «valor real»

Y, dando un paso más, ¿qué diremos respecto de aquellos casos en que no sólo las escrituras de compra y de posterior venta, examinadas conjuntamente, reflejen una transmisión a precio inferior al de adquisición, sino que también los propios interesados aporten un informe técnico en que se afirme que, en la zona de que se trata, no ha habido aumento del valor del suelo? Es decir, ¿qué pasaría en los casos en que se compruebe, a través de esos dos instrumentos (consignación de precio en las escrituras anteriores y actuales -el cual baja- e informe técnico que avale que ambos precios eran los de mercado) que la compra primitiva y la venta posterior se hicieron a ese “precio”, por ser tal el “valor” del bien? Repárese, pues, en que en este supuesto no puede objetarse fácilmente que el “precio” (el de adquisición y el de venta) no sea el “valor” que la cosa tiene.

Sin embargo, sí hay algunos supuestos en que, a través de los específicos medios de prueba a los que seguidamente nos referimos, podría afirmarse que ha quedado verdaderamente constatado que no ha habido incremento del valor del suelo objeto de transmisión. Entre tales supuestos se encontrarían los siguientes.

1. Transmisiones efectuadas mediante adjudicación del bien en subasta pública⁴⁴

Como explica ROMERO COLUNGA, M.⁴⁵, *“La personalidad del comprador de una finca, sus circunstancias y los móviles que le aproximan a la compra dan lugar a una serie de valores subjetivos, tanto como presuntos compradores, que razonablemente se transformarán en ofertas, entre las que puede existir una mayor frecuencia en una determinada cuantía del precio. Estos valores-ofertas más frecuentes o valores subjetivos “moda” generarán un nuevo concepto de valor al que denominaremos objetivo. Si éste es aceptado por las partes y se perfecciona la compra-venta se convertirá en el valor de mercado”*.

o «valor corriente en venta» del bien transmitido y «precio o contraprestación pagada» por la adquisición del mismo; asignándose al primero, y no al segundo, el carácter de base imponible del impuesto o de elemento esencial para obtenerla”.

44. Qué no diremos de los casos de subasta de bienes inmuebles, en que, bajo determinadas circunstancias, la Ley de Enjuiciamiento Civil, en su artículo 670.4, in fine, permite que *“Cuando el ejecutante no haga uso de esta facultad, se aprobará el remate en favor del mejor postor, siempre que la cantidad que haya ofrecido supere el 50 % del valor de tasación o, siendo inferior, cubra, al menos, la cantidad por la que se haya despachado la ejecución, incluyendo la previsión para intereses y costas”*, así como en los casos del artículo 12.4 del citado Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, para los procedimientos seguidos contra la vivienda habitual del deudor.
45. ROMERO COLUNGA, M. *La valoración inmobiliaria*. Editorial Aranzadi. Pamplona. 1991, pág. 22.

Sin embargo, esta posible disociación entre el concepto de “precio” y de “valor de mercado” (o “valor real”) se desvanece cuando la adquisición se efectúa en una subasta pública, pues, en ella, el precio de adquisición tiene garantía de objetividad, ya que, como han explicado los Tribunales, la presencia judicial y la concurrencia pública, incluida la del acreedor, alejan toda sospecha de fraude.

En efecto, el TS, en la citada sentencia de 22 de septiembre de 1995 (RJ 1995, 6953), ya ha explicado que, si bien “precio o contraprestación” no tienen por qué coincidir necesariamente con “valor real” o “valor corriente en venta”, no obstante, cuando el precio se satisface en virtud de una adjudicación en subasta pública, el mismo se convierte, “por imperio de la ley”, en el “valor real”. Dice así tal sentencia⁴⁶:

“Ahora bien, si lo que en realidad la Ley quiere es que exista un sistema objetivo que ofrezca las suficientes garantías de certeza en la fijación del valor real o corriente en venta, excluyendo las posibles extralimitaciones de los Tipos Unitarios de los Índices o la subjetividad y el fraude probable inherente a las simples declaraciones de las partes, ningún procedimiento ofrece tal garantía y objetividad como la pública subasta. La presencia judicial y la posibilidad de que, en principio, concurren todos cuantos postores lo deseen (incluso el propio acreedor) alejan toda sospecha de fraude. Y no puede decirse que, de esa forma, se incurre en la prohibición del artículo 355.2 («a efectos de determinar el valor final, no podrá tenerse en consideración el declarado por los interesados»), porque en la subasta ni hay declaración de los interesados, ni el precio lo fijan libremente transmitente y adquirente, ni existe posibilidad de ocultación de aquél. La única declaración es la del Juez aprobando el remate, tras un acto público al que no ha podido concurrir, pujando, todo el que aquí lo quiera, e, incluso, el mismo deudor”.

En similar sentido se ha pronunciado el TSJ de Navarra, en sentencia de 7 de febrero de 2000 (JT 2000, 427)⁴⁷.

46. En similar sentido se viene a expresar el mismo TS, en sentencia de 1 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 9293). Y también la Resolución del TAN, número 4735, de 10 de agosto de 2012, se hace eco de esta doctrina.

47. Dice así la misma: *“En este sentido la Sala se hace eco de la tajante doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en las sentencias invocadas de 22 de septiembre y 5 de octubre de 1995 (que hacen referencia a otras varias sobre el tema). Así sólo resaltaremos lo más tajante: (...)*

Sentencia 5-10-1995: «En suma, en las subastas públicas, el precio de adjudicación es, por imperio de la ley, el “valor real”, que coincide en este caso con el precio cierto o verdadero, por lo que no es posible sustituirlo por otro distinto superior o inferior, fijado mediante comprobación administrativa o señalado por los peritos en la tasación propia del expediente de subasta, o lo que es lo mismo, el precio de adjudicación es el que debe tomarse exclusivamente a efectos de determinar la base imponible».

CUARTO.- La Sala se suma a este correcto criterio y poco puede añadir a más de lo dicho por el TS y lo que antes de sus palabras hemos indicado”.

Pues bien, repárese en que lo relevante, a los efectos que aquí nos ocupan, es conocer el “valor real” del bien transmitido, para indagar, a través de la comparación del mismo con el valor originario de adquisición, si se ha producido o no un incremento de valor del terreno. No nos ocupa, explicamos de nuevo, demostrar que el valor catastral (al que han de aplicarse los multiplicadores marcados por la ley) no es el valor real, y, sin más, detenernos ahí⁴⁸. No, el objetivo que se persigue con esta explicación de ser el valor de adjudicación en una subasta, por definición, el “valor real” es el de poder evidenciar, en su caso, que, comparando el mismo con el valor de la adquisición primitiva, no se ha producido un incremento en el valor del suelo que deba ser objeto de gravamen (pues la tesis que finalmente se defenderá en este trabajo consiste en afirmar que si no ha nacido el hecho imponible, cual es la plusvalía, no deben aplicarse las normas legales de valoración, que siempre conducen a obtener una base imponible positiva).

2. Supuestos en que las propias Ponencias de Valoración reflejan una ausencia de incremento del valor del suelo o, incluso, una bajada del valor del mismo

Existen, en efecto, en Navarra, Ponencias de Valoración aprobadas en el año 2011⁴⁹, en las que ya se refleja la ausencia de incremento o, incluso, la bajada del valor del suelo⁵⁰. Así se observa, a título de ejemplo, en la localidad de Ansoáin. Basta con examinar el apartado 6.1.1. de la anterior Ponencia, aprobada el 28 de noviembre de 2002, titulado “Cuadro resumen de valores y porcentajes de repercusión”⁵¹, para comprobar que los valores de repercusión del uso vivienda, en euros por metro cuadrado, son, en relación con la mayoría de los polígonos fiscales, los mismos que los recogidos en la Ponencia

48. En efecto, no nos ocupa la problemática consistente en determinar, en aquellos casos en que sí ha habido incremento del valor del suelo, si el valor a tener en consideración para aplicar los índices multiplicadores es el valor de la subasta judicial o el valor catastral. Sobre el particular, la sentencia del TSJ de Cataluña, de 23 de mayo de 2000 (JT 2000, 1675), afirma que el valor aplicable es el valor catastral, aun cuando sea superior al de adjudicación en subasta.

49. En la información electrónica del Servicio de Riqueza Territorial del Gobierno de Navarra, <https://catastro.navarra.es/ponencias/>, no figuran, al cierre de este trabajo, Ponencias de Valoración aprobadas en el año 2012. No obstante, puede conjeturarse que las que se hayan aprobado en tal anualidad arrojarán el resultado de un claro descenso del valor del suelo.

50. Recuérdese que el valor de la construcción no está tan sujeto, como el valor del suelo, a los vaivenes del mercado. Ello significa, pues, que el precio de una vivienda, y su subida o bajada, radica fundamentalmente en el valor del suelo.

51. En la página 76 de dicho documento.

actualmente vigente, aprobada el 24 de noviembre de 2011⁵². Y, en relación con el uso comercial, el valor del suelo claramente ha bajado. Es decir, en tales polígonos fiscales referidos o zonas de valor, podemos concluir, por lo que aquí interesa, que no se ha incrementado el valor del suelo.

Así mismo, en el municipio de Egüés, si se examina el apartado 6.23 de la anterior Ponencia, aprobada el 11 de noviembre de 2009, titulado “Cuadro resumen de valores y porcentajes de repercusión”⁵³, se puede comprobar que los valores de repercusión del uso vivienda, en euros por metro cuadrado, son, en relación con la mayoría de los polígonos fiscales correspondientes a Gorráiz, superiores que los recogidos en la Ponencia actualmente vigente, aprobada el 4 de febrero de 2011⁵⁴. Así pues, podemos afirmar que existen polígonos fiscales en Egüés en los que la propia Ponencia de Valoración recoge sin ambages que el valor del suelo ha bajado claramente.

El Tribunal Administrativo de Navarra (TAN), en su Resolución número 3.380, de 1 de abril de 2011, ya anunció que podría, en determinados supuestos, entenderse que no había existido incremento del valor del suelo y, por ende, hecho imponible. Decía así la misma: *“Pero ello sucedería en los casos en que se acredite que el valor que resulte de la aplicación de la Ponencia de Valores vigente es inferior que el resultante de la aplicación de la Ponencia de Valores vigente en el momento anterior a tener en consideración para la determinación del número de años en que se ha puesto de manifiesto el incremento (momento que no se define con claridad en la ley, pero que sería el momento de adquisición del bien que ahora se transmite)”*.

52. En la página 32 de dicho documento.

53. En la página 219 de dicho documento.

54. En la página 60 de dicho documento.

Cuestión distinta es qué sucede cuando se incumple⁵⁵ el deber de aprobar, cada cinco años, la Ponencia de Valoración⁵⁶. En tal caso, la posibilidad de que sea la propia Administración la que con prontitud avale técnicamente la bajada del valor del suelo, lógicamente, se desvanece.

3. Supuestos en que ha habido una previa comprobación por la Administración foral del valor del bien transmitido

¿Qué sucede si la Administración de la Comunidad foral ya ha comprobado el valor del bien transmitido (y también realizó la misma comprobación en el

55. El TAN, en su Resolución ya citada número 4.735, de 10 de agosto de 2012, estimatoria de un recurso contra una liquidación de Plusvalía, por entender que había quedado probada la bajada del valor del suelo, al haberse fijado el precio de venta en una pública subasta (lo que le dota a tal precio, como ya hemos expuesto, de garantías de objetividad) ya señala lo siguiente: "SÉPTIMO.- Además, diremos, el Ayuntamiento está aplicando una Ponencia de Valoración aprobada en el año 2004 (...) cuando el devengo del impuesto se ha producido en el año 2011. Significa, ello, pues, que la entidad local ha incumplido su deber de revisar su Ponencia de Valoración cada cinco años, como prescribe el artículo 35.a) de la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del Registro de la Riqueza Territorial y de los Catastros de Navarra, al disponer que: "Las Ponencias de Valoración se revisarán mediante la aprobación de una nueva Ponencia total o parcial cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Cuando haya transcurrido un plazo máximo de cinco años desde su aprobación o desde su última revisión". Y, ¿qué habría pasado si el Ayuntamiento hubiera aprobado una Ponencia de Valoración en la actualidad? Pues probablemente habría advertido que desde el año 2007, fecha en que empezó la explosión de la burbuja inmobiliaria, ha bajado sin cesar el valor del suelo. Por ello, no está válidamente habilitada para entender producido un incremento del valor del suelo una entidad local que no ha hecho la tarea a la que estaba obligada, tendente a averiguar cuál es el valor del suelo en la actualidad (tarea que se realiza, como decimos, mediante la aprobación de la actualización de la Ponencia de Valoración y fijación del subsiguiente nuevo valor catastral). Y añadimos ya que puede observarse en el Registro público de Ponencias de Valoración del Gobierno de Navarra la existencia de municipios en que en las revisiones de Ponencia (...) se ha concluido, tras la explosión de la burbuja inmobiliaria, con una bajada del valor catastral del suelo. Por tanto, hágase por el Ayuntamiento la tarea al efecto y no se apliquen presunciones legales de subida que no corresponden a la realidad".

56. En relación con esta cuestión, el TAN, en su Resolución número 3.783, de 11 de junio de 2012, se pregunta:

"3. Pero ¿qué ocurre cuando vence el período máximo de vigencia derivado de la normativa catastral aplicable a una determinada ponencia valorativa?

Evidentemente, en tal supuesto dichas ponencias dejan de reforzar la presunción "iuris tantum" de validez y veracidad de determinados actos administrativos, bien sean expropiatorios, contributivos u otros.

Pero, atención: esta consecuencia del vencimiento del período máximo de vigencia de la ponencia (en la hipótesis de darse tal circunstancia, que no es el caso), tampoco priva totalmente a los actos municipales que se atengan a la valoración contenida en la misma de aquella presunción de validez y veracidad que, en cuanto actos administrativos, les corresponde. Desde luego, la debilita y la hace más fácilmente atacable; pero no la elimina, puesto que ese carácter presuntivamente válido es predicable de los actos administrativos en general".

momento de su adquisición) y ha tomado, en el caso de ser ambas transmisiones onerosas, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, determinado valor como “valor real” o comprobado? ¿Qué sucede si se evidencia, a través de tal comprobación, que el valor (en su momento comprobado) de adquisición es superior al valor “comprobado” de transmisión? ¿Podrá sostenerse válidamente, a efectos de la aplicación por la entidad local de los preceptos sobre el Impuesto de Plusvalía, que sí ha habido “incremento” (cuando, sin embargo, a efectos del citado Impuesto foral sobre Transmisiones Patrimoniales -en que no es precisa la existencia de “plusvalía” para el devengo del tributo, pues el hecho imponible lo constituye el mero hecho de la transmisión-, se observa precisamente una bajada del valor del suelo transmitido)?⁵⁷

VI. POSIBILIDADES DE OBVIAR LAS FICCIONES DE LA LEY. PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES

Como ya hemos dicho, el legislador foral (al igual que el estatal) parte de la premisa del incesante incremento del valor del suelo urbano. Y, así mismo,

57. Veamos esto. El Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tras establecer en su artículo 7.1, respecto de dicho impuesto foral, que la base imponible, con carácter general, vendrá determinada por el valor real del bien transmitido, añade que *“Dicho valor real será el que resulte de la comprobación administrativa, si fuere mayor que el declarado por los interesados”*. Precisaremos de nuevo que, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (de mecánica distinta al Impuesto de Plusvalía que nos ocupa, en que lo que se grava, como sabemos, es el “incremento” del valor del suelo), como es lógico, cuanto mayor sea el valor del bien transmitido, mayor será la base imponible y, por ende, la cuota del impuesto, razón por la que, como es lógico, a la Administración tributaria le interesa hallar el “mayor valor”. Pues bien, el legislador establece, como es fácil de comprender, que si se comprueba que el valor real es mayor que el declarado, la base imponible la constituirá el valor de comprobación. Pero, además, el artículo 36.3 del texto citado dispone seguidamente que, por el contrario, si el valor comprobado resulta inferior al declarado, no obstante se tendrá en cuenta el valor declarado. Es decir, siempre, en definitiva, se tendrá en consideración el valor mayor, háyase conocido éste mediante la comprobación o mediante la declaración de los interesados. En otras palabras, siempre la Administración foral va a tener conocimiento del mayor valor del bien transmitido. En consecuencia, si este mayor valor del bien transmitido es inferior al valor de su, en su día, adquisición, ninguna duda cabe de que no se ha producido, en verdad, una plusvalía. Así pues, reiteramos la pregunta: ¿debe, en las circunstancias económicas actuales, desconsiderarse por las entidades locales, en la gestión del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comprobación del verdadero incremento del valor del suelo y aplicarse, de modo automático, las previsiones legales, que parten de la mera ficción del incesante incremento del valor del suelo?

como consecuencia de la regulación establecida del impuesto que nos ocupa, resulta que, a la poste, aun cuando haya habido un claro descenso del valor del suelo, e, incluso, aun cuando la propia Ponencia de Valoración refleje esa bajada y, en consecuencia, el valor catastral del suelo también haya disminuido, no obstante, la base imponible siempre será positiva.

Pues bien, de ello ya ha sido consciente la doctrina, que, como exponemos, ha realizado fuertes críticas al sistema instaurado a nivel estatal por la LHL y, en lo que respecta a Navarra, por la LFHLN. Y también los Tribunales de Justicia, si bien hasta cierto punto reacios a cuestionar las reglas legales establecidas para calcular la base imponible, han empezado a abrir brechas en la aplicación sin matices de las citadas normas. Ahora bien, quizá no ha sido hasta la llegada de la explosión de la burbuja inmobiliaria cuando se han producido, y quizá en particular en Navarra, los pronunciamientos más abiertamente contrarios a la aplicación automática de tales ficciones legales.

En este sentido, ya la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 26 mayo de 1997 (JT 1997, 679), tras señalar que la presunción de que el valor real es el fijado a efectos del (estatal) IBI tiene carácter de presunción “*iuris tantum*”, añadió, en su inciso final, algo relevante. Dice, en efecto, así la misma: “*O dicho en otros términos, la presunción que establece la Ley de que el valor real es el fijado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles, el catastral «iuris et de iure», o «iuris tantum» esta Sala entiende que debe ser «iuris tantum» y que solicite prueba en contrario, porque el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles también lo permite, y porque si no fuera así se desnaturalizaría el Impuesto, que no gravaría ya el incremento real del valor del terreno, esto es la plusvalía, sino la misma transmisión, coincidiendo con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo que el mismo hecho imponible sería gravado dos veces*”. Es decir, enfatiza esta sentencia el deber de indagar acerca de si el incremento gravado es el real y, además, puntualiza que, de no ser así, se estaría gravando la mera transmisión⁵⁸.

Por su parte, la sentencia del mismo TSJ de la Comunidad Valenciana, de 24 de julio de 1998 (JT 1998, 1161)⁵⁹, si bien viene a considerar que el sistema

58. Es decir, viene ya esta sentencia, digamos, a adelantarse a su tiempo, pues nos advierte sobre posibles transmisiones, aun sin obtención de plusvalía, gravadas, sin embargo, en el tributo que nos ocupa.

59. En similar sentido, pero haciendo hincapié en la mención de ser el incremento a gravar el “real”, la sentencia del TSJ de Murcia, de 16 de junio de 2001 (JUR 2001, 238178), afirma: “*En cuanto a la determinación de la base imponible, el artículo 108, de la L.H.L. establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad, pero que admite prueba en contrario; en efecto, como el artículo 108.1 utiliza el término “incremento real”, si el incremento verdadero, exacto, fuese inferior al que resulta de aplicar aquéllos porcentajes al valor catastral y fijado en la liquidación, caben los correspondientes recursos*”

legal no vulnera el principio de capacidad contributiva, puntualiza, no obstante, que el límite que nunca debe sobrepasarse, a través de la aplicación de tal sistema normativo, es el del verdadero incremento real⁶⁰.

En el mismo sentido, la sentencia del mismo TSJ de la Comunidad Valenciana, de 14 marzo de 2001 (JT 2001, 1528), viene a reiterar lo dicho, pero insistiendo, en su inciso final, en la necesidad de que exista hecho imponible. Dice así: *“Tal regulación no puede separarse de la premisa esencial de la existencia del hecho imponible, es decir que el valor al que se llegue con la aplicación de la misma coincida o al menos no sobrepase el importe del incremento real; gozando ese valor calculado conforme al apartado 2 del artículo 108, de presunción «iuris tantum» de validez, de que corresponde al importe del incremento real; y admitiendo prueba que lo desvirtúe”*.

Y, por su parte, la sentencia de 12 enero de 2001, del TSJ de Canarias (JT 2001, 578), recalca que el sistema legal de determinación de la base imponible mediante la aplicación de un porcentaje al valor catastral goza de una presunción de legalidad “iuris tantum”. Por tanto, si se prueba que el incremento real es menor (o, en palabras de la propia sentencia, si estos porcentajes legales, fijados, acaso, mediante una “determinación arbitraria”, presentan un “distanciamiento de los incrementos de valor reales”), prevalece éste sobre el configurado legalmente. En el caso enjuiciado, el Tribunal anula la liquidación practicada, por entender que *“no existe incremento real de valor de los terrenos alguno, como consecuencia de la ausencia absoluta de infraestructuras de la zona litigiosa”*⁶¹.

administrativos y jurisdiccionales para discutir el verdadero valor real del incremento”.

60. Dice así tal sentencia: *“Como afirma el demandante para la determinación de la base imponible se prescinde de la diferencia entre el valor final y el valor inicial. Ahora bien, el art. 108.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, en tanto el valor al que se llegue con la aplicación del mismo coincida o al menos no sobrepase el importe del incremento real; y siempre que ese valor calculado conforme al apartado 2 del artículo 108, goce de presunción «iuris tantum» de validez, de que corresponde al importe del incremento real; (...)*

Para que prosperase la pretensión del demandante tendría que haber acreditado con prueba pericial practicada en autos, que el incremento de valor contemplado en las liquidaciones, sobrepasa la diferencia entre el valor a la fecha de adquisición, incrementado con el coste de las obras de urbanización y el valor del bien a la fecha de la transmisión; que es en definitiva lo que alega el demandante; prueba que no ha tenido lugar”.

61. El mismo TSJ de Canarias, en sentencia de 6 de septiembre de 2000 (JT 2001, 162), se había pronunciado en sentido contrario, al declarar que la LHL no establece unas presunciones que puedan destruirse mediante prueba en contrario, sino que dicta unas reglas imperativas de valoración. Dice así la misma: *“Estamos, pues, en presencia de un mandato legal, que fija una regla de valoración, y por tanto de carácter imperativo de inexcusable cumplimiento que por ello esta desconectado de cualquier medio de prueba entre ellas la pericial contradictoria propuesta por la parte demandante, pues solamente podrá acudirse a la valoración legal representado por el fijado a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles*

Y el TSJ de Navarra, en sentencia de 2 de mayo de 2000 (JT 2000, 1041), afirma, quizá sin intención de hacer hincapié en la problemática que examinamos, que *“El Impuesto que nos ocupa constituye un gravamen general sobre el aumento de valor de los bienes, por lo que para que el mismo opere deberán concurrir todos los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e incremento de valor gravable. Tales requisitos necesarios e ineludibles para poder aplicar el impuesto municipal estudiado”*.

Por su parte, la sentencia del TS, de 22 de septiembre de 2001 (RJ 2001, 8924), desestimatoria del recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento autor de una liquidación del IMIVTNU por la transmisión de unos inmuebles del conjunto histórico-artístico, ya bajo la vigencia de la LHL, opta, en definitiva, por inaplicar las ficciones legales de incremento del valor del suelo, por entender que, en relación con tales inmuebles, se da un supuesto de no sujeción parcial, por congelación sobrevenida del incremento de valor desde la inclusión de los mismos en el ámbito del Conjunto Histórico-Artístico. En otras palabras, estima el TS que, pese a la dicción legal, existen supuestos de transmisión de terrenos en que, por no haberse producido un incremento de valor, se produce la no sujeción al impuesto.

Y ya, llegados a la situación actual de crisis económica y explosión de la burbuja inmobiliaria, el TAN, mediante Resolución número 7.108, de 9 de agosto de 2011⁶², tras hacer ciertas consideraciones acerca de la premisa de la

y sin que proceda tampoco la impugnación directa o indirecta de los valores catastrales fijados por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, ya que los mismos, si el interesado no estaba de acuerdo con ello debió de impugnarlos en el momento en que le fueron notificados en la forma prevista en el artículo 70 de la LHL. (...)Visto lo expuesto anteriormente y dado que por la parte en su demanda no se ha formulado alegaciones ni se ha opuesto a que el valor del inmueble no fuera el catastral reseñado en certificación aportada en período probatorio, al momento del devengo, ni tampoco ha impugnado el porcentaje ni los tipos de gravamen aplicados, hay que entender que la Corporación demandada ha actuado correctamente en la liquidación practicada (...)

62. A esta Resolución del TAN ya le había precedido otra, la ya citada 3.380, de 1 de abril de 2011, en que ya se adelantó la postura de tal Tribunal sobre el particular, si bien, en tal caso, con un resultado desestimatorio del recurso. Se explicaba en dicha Resolución lo siguiente: *“Ahora bien, es cierto que en la actualidad (tras la crisis económica y el estancamiento o la bajada del valor del suelo) pueden darse supuestos en que, con arreglo a la ley, “deba” (ahora volvemos sobre ello), al parecer, satisfacerse el impuesto, pese a no haber habido realmente un verdadero incremento del valor del terreno. Pero, sin duda, no nos ocupa ese supuesto, pues en el caso que enjuiciamos el período de generación del incremento se inició hace más de veinte años, es decir, antes del comienzo de la crisis (y no se ha “vuelto” a los precios de hace veinte años, como es vox populi). Y, además, en la línea de lo que ahora se explica, no se ha demostrado que el valor -fijado en la Ponencia de Valores- del concreto suelo cuya transmisión nos ocupa haya disminuido”*. No obstante, pese a la desestimación del recurso, por entenderse que precisamente en el caso enjuiciado sí había habido un incremento del valor del suelo, se razonó de este modo: *“Por tanto, puede entenderse que si no hay incremento real, no hay devengo del*

que parte el legislador de que *“el precio de los terrenos urbanos y, en consecuencia, los de las viviendas, aumentaba de año en año y de forma permanente”*⁶³, termina estimando el recurso interpuesto contra una liquidación del impuesto por una transmisión, en el año 2010, de un terreno adquirido en el año 2006⁶⁴. Y lo hace sobre la base de las siguientes reflexiones. En primer lugar, explica la Resolución, en la línea expuesta, que la *“burbuja inmobiliaria” responde a unas falsas expectativas sobre el crecimiento continuado e infinito del precio de los inmuebles*. Por el contrario, añade, lo que ha sucedido es que *“La explosión de esa burbuja en el contexto de la actual crisis provoca que los precios del mercado inmobiliario inviertan su tendencia y bajen de forma importante”*. En consecuencia, explica, *“se producen situaciones en las que personas que adquirieron inmuebles en la confianza de que se trataba de una inversión segura en la actualidad se ven obligadas a transmitirlos por precio inferior al de adquisición y a menudo para poder hacer frente a sus deudas”*⁶⁵. Por tanto, concluye dicha Resolución señalando que *“Aunque tal circunstan-*

impuesto. Y, como quiera que la regla Tercera del número dos citado dice que “El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor”, a tal resultado del no devengo podría llegarse considerando que el porcentaje referido se ha de multiplicar por cero, al ser éste el, repetimos, “número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor”. En otras palabras, todo lo que se multiplique por cero (siendo cero el número de años en que se ha manifestado el incremento, al no existir tal incremento) arrojará una cuota cero”.

63. Continúa explicando dicha Resolución que: *“Se daba por supuesto que cualquier transmisión ponía de manifiesto la plusvalía indefectiblemente producida y que esta crece conforme aumenta el número de años de posesión del bien. Es por ello que su base imponible se calcula multiplicando determinados coeficientes por el número de años que el vendedor ostentó la posesión del inmueble (artículo 175 de la LFHL). El modo de determinar la base imponible, tanto en la legislación foral como en la estatal, ignora la posibilidad de que puedan aparecer minusvalías y por ello se prescinde de regular expresamente un trámite de comprobación previo de si se ha producido efectivamente el incremento de valor.*

Esta idea subyacente en la opción adoptada por el legislador se ha revelado falsa en los últimos años coincidiendo con la crisis económica que a partir de 2007 azota a todos los países y una de cuyas causas es la creación de una burbuja especulativa ligada al mercado inmobiliario”.

64. Según se recoge en la Resolución, se trataba de un inmueble adquirido por 264.000 euros y vendido por 255.000 euros.
65. Posteriormente, el mismo TAN, en Resolución número 7.927, de 5 de septiembre de 2011, no estimó el recurso, pues, en tal caso enjuiciado, nada se había probado acerca de la concreta bajada del valor del suelo del terreno transmitido. Se decía en ella que *“Pues bien, esto no se ha hecho por el recurrente. Nada se ha probado en particular respecto del concreto suelo que nos ocupa. Sólo se presentan informes de entidades que hablan de la bajada del valor del suelo en el “total de España”, en Navarra o en Pamplona, pero no se demuestra que así haya sucedido también en el concreto terreno cuya transmisión enjuiciamos”.* Y en la Resolución número 6.075, de 9 de octubre de 2012, se desestiman los recursos acumulados interpuestos, por haberse acreditado, frente a las tesis de la sociedad recurrente, un incremento del valor del suelo.

cia no ha sido prevista expresamente por el legislador, que sólo contemplaba el incremento de valor, es evidente que tiene como efecto directo la inexistencia del hecho imponible del impuesto que nos ocupa". Y, "en ausencia de hecho imponible", concluye la Resolución, "no cabe la exigencia del impuesto"⁶⁶.

Y es consciente el TAN, en dicho pronunciamiento, de que *"El Ayuntamiento en el presente caso ha actuado asumiendo la misma convicción que lleva al legislador a no mencionar expresamente la posibilidad de disminución del valor de los terrenos y ante una transmisión inmobiliaria ha aplicado de forma mecánica las disposiciones de la LFHL para el cálculo de la base imponible y de la cuota tributaria". Sin embargo, añade el TAN que la entidad local "no se ha detenido a contemplar previamente si existe o no el hecho imponible, y tampoco ha tenido en cuenta que el artículo 175 señala que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años". Si no hay incremento real del valor, no hay ni hecho imponible ni base imponible, por lo que no procede efectuar los cálculos que la norma establece para determinar el importe de ese incremento real como hace el Ayuntamiento en la liquidación impugnada". Y, tras hacer mención al principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española y en el 3.1 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, dice que ese principio básico, "aplicado a las transmisiones patrimoniales como las que nos ocupa, no puede tener otra aplicación que tomar como hecho imponible sólo la ganancia patrimonial o mayor valor obtenido como consecuencia de la transacción. Si como consecuencia de la transmisión se revelan pérdidas no se pone de manifiesto ninguna capacidad económica por lo que no procede exigir ninguna contribución fiscal".*

Sin embargo, esta Resolución del TAN, que tan abiertamente se enfrenta al problema que nos ocupa, ha sido revocada por la sentencia número 343/2012, de 9 de julio, del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 3 de los de Pamplona, que estima el recurso interpuesto por la entidad local autora de la liquidación⁶⁷. Y lo estima por los siguientes motivos: *"De lo expuesto se concluye que el IVTNU es un impuesto directo, real y objetivo"⁶⁸, instantáneo y que sólo afecta a los terrenos urbanos y no a los rústicos. En consecuencia*

66. Recoge tal Resolución que esa misma conclusión había sido asumida ya por el TS, en relación con la normativa estatal anterior (la que comparaba, como hemos dicho, el valor inicial con el valor final y observaba si, en efecto, se había producido un "incremento"), en sus sentencias de 22 de septiembre de 1995 (RJ 1995, 6953) y 29 de abril de 1996 (RJ 1996, 4916), así como por el TSJ de Navarra, en su sentencia de 29 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1608).

67. Dicha sentencia es firme, pues contra la misma no cabe apelación.

68. Las palabras "real y objetivo" aparecen subrayadas en la sentencia.

lo que grava es el aumento del valor del terreno urbano calculando la base imponible mediante la aplicación objetiva y con independencia de las circunstancias personales del sujeto pasivo y del mercado, de una serie de porcentajes preestablecidos por el número de años en los que se ha puesto de manifiesto el citado incremento. Por eso la resolución objeto de esta litis, yerra cuando dice que no hay hecho imponible; el hecho imponible es el aumento del valor del terreno que se pone de manifiesto en el momento de ser transmitido, con independencia del valor del mercado del bien o de circunstancias personales, ya que el aumento del valor se produce de manera objetiva tal y como se desprende de la normativa aplicable. Sentado lo anterior, dado que existe hecho imponible, no concurre exención fiscal aplicable a los sujetos pasivos del tributo y no se alega error alguno en la concreción de la base imponible ni en las cantidades a liquidar, la presente demanda, en mera aplicación de la norma vigente y respeto al principio de legalidad, debe ser estimada⁶⁹ anulando la resolución 7108 del Tribunal Administrativo de Navarra de fecha 9 de agosto de 2011”.

No obstante, días después de que el citado Juzgado revocara la referida Resolución del TAN, ese Tribunal Administrativo dictaba otra Resolución, la ya mencionada número 4735, de 10 de agosto de 2012⁷⁰, en la que igualmente se anulaba la liquidación impugnada. Ahora bien, en este último procedimiento concurría una circunstancia particular, cual era, en relación con lo ya explicado, la de que el valor del suelo de la transmisión gravada (valor que era

69. La sentencia del TSJ de Andalucía, de 4 de marzo de 2002 (JUR 2002, 137474), tras aproximarse a la cuestión de la diferente naturaleza de las “presunciones” y de las “reglas de valoración” para el cálculo del impuesto, afirma, aun sin terminar de poner el dedo en la llaga de la cuestión que nos ocupa, que “*para determinar tal incremento hay que partir como valor base, del valor catastral, que se nos presenta por ello, como una verdadera regla de valoración incrustada en un texto legal y que, por ello, resulta de ineludible cumplimiento sin que esa regla de valoración pueda ser sustituida por ninguna otra, por no decirlo así, de forma expresa, la Ley en la que se contiene la regla de referencia y porque al no encontrarnos en el ámbito de los hechos probados, sino de los susceptibles de valoración, no cabe destruir el valor asignado legalmente con la contraposición de otro distinto, al modo en que operaría una presunción “iuris tantum”.* Y seguidamente se añade que:“(…) *debemos rechazar de la demanda aquellos argumentos procesales a través de los que propende acudir, para la calificación del incremento real de valor de los terrenos gravados, -en realidad para negar la existencia de todo valor, aunque las pruebas evidencian que existe un valor del inmueble- a un sistema distinto al legalmente establecido, porque como ya se ha indicado en nuestro anterior Fundamento Jurídico, el valor catastral del terreno es la ineludible regla de valoración legal a la que acudir para alcanzar el incremento de valor del mismo a integrarse como base imponible del referido Impuesto”.* Ahora bien, finalmente se explica, reconduciendo toda la problemática a la falta de prueba de ser el valor catastral tomado en consideración inadecuado, que “*la actora no ha demostrado que el valor catastral aplicado no sea el que determina el valor del inmueble a efectos de establecer la base imponible”.*

70. Dicha Resolución ha quedado firme y consentida.

inferior al de compra) no se discutía, pues se había transmitido el inmueble en pública subasta, por lo que tal precio gozaba de una garantía de objetividad⁷¹.

Ahora bien, interesa resaltar de dicha Resolución su afirmación siguiente: *“Por tanto, para que nazca el deber de contribuir por tal concepto es preciso que concurran simultáneamente tres requisitos: a) que se transmita un suelo; b) que ese suelo sea urbano y c) que se haya producido un incremento real del valor del suelo.*

Así pues, la primera tarea del Ayuntamiento consiste en determinar si se ha producido la sujeción al impuesto. Y, si no ha habido incremento real del valor del suelo, no habrá sujeción al impuesto”.

Y explica tal Resolución que *“Seguidamente, el artículo 175 nos ofrece unas “normas de valoración”, como les llama la doctrina, para el caso de que se haya producido el incremento real”.*

A continuación, dicha Resolución se pregunta: *“Pero, si se demuestra que no ha habido incremento real, ¿puede obviarse la aplicación del, diríamos, “carácter objetivo” de la determinación de la base imponible?”. Y la respuesta es afirmativa, pues, como se dice en ella, “tal determinación sólo procede, a la luz del principio de capacidad contributiva, cuando ha existido la premisa previa: el incremento del valor del suelo. Eso es lo que nos ocupa: un gravamen sobre la plusvalía. Es decir, se estima que, pese a la dicción literal de la ley, procede analizar en primer lugar si, en efecto, se ha producido tal incremento real del valor de los terrenos o plusvalía. Recuérdese que el artículo (175 LFHLN) en que se establecen tales presunciones objetivas de incremento habla, no obstante, de que dicho cuadro sirve para determinar el incremento real. Y no se olvide, repetimos, que el hecho imponible del impuesto consiste en la concurrencia de esos tres requisitos: transmisión de terreno; carácter urbano del mismo e incremento real del valor”.*

Y se añade que, de lo contrario, es decir, de aplicar las normas de valoración establecidas en el artículo 175 de la LFHLN sin examinar previamente si ha habido un incremento real del valor del suelo, *“estaríamos sencillamente gravando el mero hecho de la transmisión del terreno urbano (haciendo abstracción, pues, de la existencia o no del “mayor valor”). Y no se olvide, reiteramos, que lo que grava el tributo es la plusvalía (no el mero hecho de la transmisión)”⁷².*

71. Consta en dicha Resolución que el inmueble *“fue adquirido en el año 2002 por los ahora vendedores y es transmitida en el año 2011 por un precio no sólo inferior a su valor de adquisición en tal año 2002, sino también inferior a su valor de tasación en el momento (año 2011) de la subasta judicial”.*

72. Se añade en la misma Resolución que, si bien en relación con la particular cuestión ligada a una transmisión de la nuda propiedad con reserva del derecho real de usufructo por el donante, el TS, en sentencia dictada en recurso de casación en interés de la ley, de 2 de octubre de 2001 (RJ 2001, 9661) desestimó el recurso interpuesto, haciendo los siguientes razonamientos: *“SEGUNDO.- (...) El artículo 105 define el IMIVTNU como un Impuesto que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (...) C)Por tanto, si no se produce un*

Y se concluye que *“estima este Tribunal que en los casos en que se demuestre que no ha existido un incremento real, no se devenga el impuesto. Sería ello, si no, como queda recogido en dicha Resolución, contrario a los principios establecidos en el artículo 3.1 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, aplicable a las entidades locales de Navarra, en virtud de lo previsto en su artículo 1.2, que dispone, como queda dicho, que “La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad” y en el 31.1 de la Constitución española”*. Por tanto, se declara que *“Procede, por tanto, al estimarse que no ha habido incremento real del valor del suelo transmitido, declarar la no sujeción al impuesto de la transmisión que nos ocupa. Y, en consecuencia, procede la estimación del recurso y la anulación de las liquidaciones aprobadas”*.

Y la Resolución 5.857, de 2 de octubre de 2012, del TAN, si bien desestima el recurso de alzada interpuesto, por falta de prueba de la bajada del valor del suelo transmitido, hace las siguientes reflexiones acerca de la mecánica del impuesto diseñada por el articulado de la LFHLN⁷³: *“Y tal cuadro, así como las reglas siguientes, como queda dicho, conduce a obtener el “incremento” que se define como “real” (¡qué paradoja!) mediante una operación consistente, en síntesis, en multiplicar (siempre multiplicar, por lo que el resultado, salvo que uno de los factores sea cero, conduce siempre a un resultado positivo) el valor catastral por el coeficiente de incremento anual establecido legalmente (ya hemos dicho que oscila entre un 2 y un 3,8 por ciento) y por el número de años en que ha permanecido el bien en manos de su actual transmitente”*.

Sumamente clarificadora de la problemática expuesta es, finalmente, la tesis mantenida por el TSJ de Cataluña, desde el dictado de la sentencia de 21 de marzo de 2012 (JUR 2012, 226416)⁷⁴. En ella, si bien se desestima el recurso dirigido contra una Ordenanza reguladora del tributo, se afirma de forma enfática que: *“Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido,*

aumento o incremento patrimonial o de valor, sino, como en este caso de autos, una simple modificación del título jurídico (pues la donante gozaba, antes, de los frutos de las fincas como propietaria de las mismas, y, ahora, como usufructuaria), no se materializa el hecho imponible: se ha producido la constitución de un derecho real, pero se trata de un supuesto de no sujeción al Impuesto, ya que no se ha actualizado uno de los presupuestos necesarios para que nazca la obligación tributaria, cual es el incremento patrimonial en el sujeto pasivo, es decir, la obtención de rentas extraordinarias de origen inmobiliario”.

73. En similar sentido se expresa la Resolución del mismo TAN, número 6.015, de 5 de octubre de 2012.

74. A esta sentencia, durante el año 2012, han seguido las siguientes, del mismo TSJ: la de 9 de mayo (JUR 2012, 258831), de 12 de septiembre (JUR 2012, 383724), de 20 de septiembre (JUR 2012, 382189) y de 27 de septiembre (JUR 2012, 384172).

en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos". E incluso se añade que "De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107".

Así pues, es claro que la situación actual, de pinchazo de la burbuja inmobiliaria y consiguiente bajada del valor del suelo, está demandando una revisión en profundidad de la normativa sobre la determinación de la base imponible del Impuesto de Plusvalía.

VI. RECAPITULACIÓN

Como ya señaló MOCHÓN LÓPEZ, L.⁷⁵, *"En definitiva, el IIVTNU es un impuesto indiciario y arbitrario que no grava de forma coherente el índice de capacidad económica que, teóricamente, lo justifica, razón por la cual, puede estimarse que la actual normativa incurre en vicios que podrían motivar su declaración de inconstitucionalidad por no respetar las exigencias derivadas del artículo 31.1 de la Constitución"*⁷⁶. Pues bien, si lo señalado lo dijo ya en el año 2001 el autor citado, ¿qué no diríamos ahora, tras la explosión de la burbuja inmobiliaria, cuando, pese a bajar el valor del suelo⁷⁷, las entidades locales, al amparo de una

75. *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Editorial Comares. Granada. 2001.

76. O, como apunta VARONA ALABERN, J.E., en "A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana". *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 18/2010. BIB 2010\2119, *"El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa"*.

77. Señala VARONA ALABERN, J.E., en la misma obra, que *"Cuando la plusvalía inmobiliaria es inexistente, el IIVTNU acaba convirtiéndose en un burdo impuesto sobre la transmisión del suelo, conservando el calificativo de «directo» y gravando en las operaciones onerosas al transmitente en vez de al adquirente; es decir, en estos casos nos encontramos ante un tributo totalmente desconfigurado y sin fundamento"*. Y cita a CALVO ORTEGA, R., quien afirma que *"en ciclos de estancamiento como el actual, el IIVTNU puede llevar a situaciones absurdas en*

normativa que podría considerarse inconstitucional, se empeñan, en muchísimas ocasiones, en gravar un incremento de valor del suelo inexistente?

Urge, por tanto, para que los ciudadanos confíen en la existencia de un sistema tributario justo, modificar el sistema para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana⁷⁸.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ARNAL SURIA, Salvador e IRANZO ALARCÓN, Laura. *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de derecho público de las entidades locales*. Siete Grupo editorial. Valencia. 1990.

CALVO ORTEGA, Rafael “La reforma de la Hacienda Municipal”. *Cuadernos Civitas*. Thomson Reuters. Madrid, 2010.

CALVO VÉRGEZ, Juan. “La incidencia de la condición urbanística del terreno en la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: principales cuestiones conflictivas”. *Publicación Quincena Fiscal Aranzadi* num. 13/2012 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA. Pamplona. 2012.

CASANA MERINO, Fernando, “Derecho transitorio en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos”, en *Tratado de derecho financiero y tributario local*, dirigido por José Juan Ferrero Lapatza. Marcial Pons. Barcelona. 1993.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: fundamento, hecho imponible y supuestos de no sujeción”. *Anuario de la Facultad de Derecho*, ISSN 0213-988X, N^o 17. 1999, págs. 49-78.

CIRIA PÉREZ, Francisco Javier. “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia”. *Revista Jurídica de Navarra*, n^o 32, julio-diciembre 2001, págs. 97 y ss.

las que no ha habido un aumento real entre dos momentos de tiempo, lo que desnaturaliza el impuesto y lo convierte, de hecho, en un gravamen sobre la transmisión del suelo”. “La reforma de la Hacienda Municipal”. *Cuadernos Civitas*. Thomson Reuters. Madrid, 2010, pág. 193.

78. VARONA ALABERN, J.E., “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 18/2010. BIB 2010\2119, sugiere fórmulas al respecto. Ahora bien, puntualiza que “cuando el inmueble arrojava una minusvalía, la cuota tributaria del impuesto local sería cero”.

CIRIA PÉREZ, Francisco Javier. “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana desde la jurisprudencia”, *Revista Jurídica de Navarra*, nº 48, julio-diciembre 2009, págs. 211 y ss.

ERICE ECHEGARAY, M^a Asunción. “El obligado al pago del Impuesto municipal de Plusvalía en Navarra: ¿comprador o vendedor?”. *Revista Jurídica de Navarra*, nº 45, enero-junio 2008, págs. 193 y ss.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Dación en pago de inmuebles hipotecados: consecuencias en el IRPF del deudor, en el IS de la entidad financiera y en el IIVTNU”. *Publicación Quincena Fiscal Aranzadi* num. 12/2012. Editorial Aranzadi, SA. Pamplona. 2012. BIB 2012\1150.

JORBA JORBA, Oscar. “Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago”. *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 20/2011. BIB 2011\1682.

MOCHÓN LÓPEZ, Luis. *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Editorial Comares. Granada. 2001.

RODRÍGUEZ MORO, N. *Impuesto Municipal de Plus Valía*. Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia. Bilbao. 1945.

ROMERO COLUNGA, Manuel. *La valoración inmobiliaria*. Editorial Aranzadi. Pamplona. 1991.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio y CALATRAVA ESCOBAR, M^a Jesús. “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en *Tratado de derecho financiero y tributario local*, dirigido por José Juan Ferrero Lapatza, Marcial Pons. Barcelona. 1993, págs. 860 y ss.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 1988.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (y III)”. *Manual de Derecho Tributario Local*. Generalitat de Catalunya. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Barcelona. 1987, págs. 443 y ss.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 18/2010. BIB 2010\2119.