

I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Constitucional en sentencia de 1 de marzo de 2017 ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava si bien únicamente en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos.

En sentido similar la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, declaró inconstitucionales y nulos varios artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, igualmente en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Esta fue la primera sentencia en la que el Tribunal se pronunció sobre una **cuestión de inconstitucionalidad relativa** a esta materia.

Por último, recientemente, la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad, en los mismos términos que en las dos sentencias citadas, de varios artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El presente artículo realizará unas reflexiones sobre aspectos del impuesto que tienen interés en relación con estos pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

Para ello en primer lugar se realizará un breve repaso de algunos de los antecedentes históricos de este Impuesto hasta llegar a la actualidad. No se pretende realizar un repaso de todos estos antecedentes históricos, sino solo recordar

aquellos datos de regulaciones anteriores que se consideran importantes de cara al tema que nos ocupa.

Posteriormente nos centraremos en la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 (referida a la Norma Foral del Impuesto del Territorio Histórico de Álava), en los efectos que ha supuesto la misma y la respuesta normativa que necesariamente se ha dado por parte de las instituciones del Territorio Histórico de Álava.

Al ser la regulación del Impuesto en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el Estado similar a la de Álava, al objeto de que la exposición no resulte tediosa analizaremos las cuestiones anteriormente señaladas desde el punto de vista del Territorio Histórico de Álava.

Por último, haremos una pequeña referencia a las propuestas que respecto a la regulación del impuesto ha hecho la Federación española de municipios y provincias.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tiene su origen en el Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos establecido provisionalmente por Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Si bien éste no fue el primer proyecto que se realizó sobre dicho Impuesto, ya que anteriormente se aprobaron otros, **sí** fue el primer proyecto respecto de esta materia en convertirse en Ley.

El Impuesto se estableció con carácter potestativo para los municipios concediéndoseles por tanto la facultad de establecer dicho gravamen con **carácter provisional; provisionalidad que** si bien ha sufrido modificaciones, ha llegado hasta nuestros días.

La justicia del Impuesto, decía la exposición de motivos del citado Real Decreto, esta general-

(*) Técnica del Serv. de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

mente reconocida debido a que la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de los alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos; elevación que beneficia directamente a una clase de propietarios en perjuicio del resto de contribuyentes municipales.

El Impuesto, aunque esto no lo dice la exposición de motivos pero si el contexto histórico en el que se creó, trataba de financiar a los Entes locales que habían quedado prácticamente despatrimonializados debido por una parte, a las numerosas guerras que habían tenido lugar en aquellos años y por otra, porque la ideología imperante así lo requería considerando que tal volumen de patrimonio no debía estar en manos de los municipios. Además, era necesario sustituir la fuente de financiación que suponía el impuesto de consumos que estuvo vigente hasta 1920 y que gravaba bienes de primera necesidad que había venido financiando a los Entes locales hasta ese momento.

La situación política era muy inestable, sucediéndose entre 1918 y 1923 un número importante de gobiernos, ninguno de los cuales aguantó más de un año en el poder y, además, existía una amplia conflictividad social, razones por las cuales muchas de las medidas que se adoptaban eran, como en el caso de este Impuesto, de carácter provisional.

El Impuesto, en esta primera regulación, distinguía entre personas físicas (a las cuales el mismo era exigible por razón de la transmisión de dominio ya fuera intervivos o mortis-causa) y asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente a las cuales se les exigía una tasa de equivalencia en la fecha de vencimiento del período de exacción fijado en la Ordenanza.

Para el cálculo del incremento de valor se tomaba la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno, en la fecha de su adquisición, y el valor corriente que el mismo terreno tuviese en la fecha de su enajenación.

Este valor corriente no era otro que el valor real, por lo que en su origen el cálculo del impuesto se realizaba en base a valores reales.

Para alcanzar este valor real, a la cantidad resultante de realizar la operación anterior, se le deducían determinadas mejoras permanentes, contribuciones especiales y gastos necesarios para la adquisición y la enajenación.

El valor de adquisición, sin embargo, no se actualizaba, con lo que a pesar de que el objetivo era gravar el incremento real, éste finalmente no era tal al no tenerse en cuenta la actualización. Sobre la aplicación o no de la actualización volveremos más adelante.

El cálculo de la cuota del Impuesto en base al valor real duró muy poco tiempo ya que por Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1928 se optó por un sistema de índices que se actualizaban periódicamente. ¿Cuáles fueron las razones de la sustitución del valor real por el sistema indicionario? La razón fundamental no era otra que problemas de gestión del impuesto toda vez que la necesaria individualización de las valoraciones hacía muy difícil la gestión con los medios con que contaban los ayuntamientos.

Por lo tanto, a partir de 1928 se establece un sistema indicionario en el que los Ayuntamientos tenían que fijar cada tres años los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en su término municipal en cada una de las zonas que juzgaran necesario establecer. Se admitía además, en determinadas circunstancias, un aumento o disminución del 20 por ciento sobre este valor.

Por lo tanto, el valor de transmisión de acuerdo con esta regulación de 1928, y también en el supuesto de regulaciones posteriores como en la Ley de Régimen Local de 1956, se determinaba de forma preceptiva para los ayuntamientos a través de la aplicación de los índices trienales.

Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia consideraba esta valoración una "presunción iuris tantum" que podía destruirse mediante prueba

en contrario plena, idónea y convincente, que hiciera prevalecer, sobre los valores del índice, los valores en venta de los terrenos o se demostrara que la concreción de los tipos fijados no se adecuaba a la realidad básica exigida.

Por lo que se refería al valor de adquisición, sin embargo, se presentaba el problema de que los tipos indicarios no existían en muchas ocasiones en el momento inicial, con lo que no cabía que la norma se refiriera a ellos para realizar la valoración, así que el legislador facultó a los Ayuntamientos para tomar los valores consignados en las escrituras o títulos correspondientes y, en defecto de estos valores a remitirse a determinadas valoraciones oficiales.

De todas formas tomar estos valores, era para el Ayuntamiento potestativo, tanto en la regulación de 1928, como posteriormente en la Ley de régimen local de 1952, teniendo el Ayuntamiento la facultad de elegir alguno de estos medios de valoración y aplicarlos.

En cuanto al período de imposición se computaba a partir de la transmisión inmediatamente anterior, cualquiera que fuera su fecha, siempre que hubiera tenido lugar dentro de los últimos treinta años. Si la transmisión era más remota se tomaba en cuenta, como valor primitivo, el correspondiente al momento inicial del período de imposición, computado en treinta años.

Además, se establecía una limitación en el caso de la cuota exigible por el Arbitrio en sucesiones directas entre padres e hijos y entre cónyuges. En base a esta limitación, la cuota no podía rebasar la que correspondía por derechos reales (antecedente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la modalidad de sucesiones) a cada uno de los bienes que integraban la herencia.

Este sistema indicario planteó numerosos problemas, fundamentalmente porque el valor calculado mediante los índices, ya en origen, no se correspondía por su forma de elaboración con el valor corriente real.

Además la actualización del valor de adquisición se realizaba de forma automática conforme a la aplicación de un porcentaje e incluso en ocasiones no existían índices aprobados conforme a la normativa vigente o los mismos eran prorrogados en lugar de proceder a su actualización, opciones que no eran en ningún caso las previstas por la norma, llevando dichas opciones a la nulidad e invalidez de la norma.

Ejemplo de estos problemas, es lo recogido, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 noviembre 1996 que resuelve que la actualización por aplicación de un porcentaje sin realizar un estudio serio, específico y pormenorizado constituye causa de nulidad e invalidez de los índices.¹

¹ Sentencia TS de 4 de noviembre de 1996. Fundamento de derecho segundo. "Si bien la Corporación aduce que la aprobación de los índices cuestionados ha partido de un análisis contrastado del aprovechamiento urbanístico de los terrenos, en relación con su clasificación en el Plan General de Ordenación Urbana, con la existencia o no de Planes Parciales o de Proyectos de Urbanización o de Servicios y con la situación de los mismos dentro del término municipal, ponderando, además, la mejora experimentada por la Ciudad en función de diversos factores y agentes económicos, de los precios reales que han venido rigiendo en el mercado inmobiliario y de la participación del valor del suelo en el conjunto de la edificación, lo cierto es, como matiza la sentencia de instancia, que todos esos factores no han influido, en la práctica, ni han sido tenidos en cuenta, realmente, a la hora de concretar el «quantum» de los tipos, pues no sólo se han limitado éstos a la cifra resultante de la mera aplicación de unos porcentajes genéricos a las bases integradas por unas valoraciones anteriores, las del trienio 1981-1983 (reiteradas, con el simple aumento del 7%, en el año 1984), declaradas en definitiva nulas e inválidas, sino que, en su reestructuración cualitativa y cuantitativa, también se ha prescindido, en contraste con los condicionantes y módulos implícitos en el artículo 92.2.1.º del Real Decreto 3250/1976, de lo que hubiera debido ser un estudio serio, específico y pormenorizado del incremento del valor experimentado por los distintos terrenos, parcelas y solares que constituyen el término municipal, a tenor de las exigencias plasmadas en el esquema interpretativo de dicho precepto, ya que la conformación de los índices de 1985 ha sido efectuada, a consecuencia de lo ya expuesto, de una forma excesivamente genérica y globalizada y, en suma, tanto con vulneración de los requisitos que exigen, para su aprobación, el carácter reglamentario de sus normas y su finalidad concretizadora de la base impositiva del Impuesto, como con infracción de los principios fiscales de especialidad y concreción que son la base de este tributo y la «ratio legis» de su existencia y que constituyen la premisa necesaria para fijar exactamente el

De todo lo expuesto resulta que, al igual que sucedía en el caso de la regulación de 1928, la valoración indiciaria planteaba el problema de la determinación de los índices para individualizar o determinar el valor con los medios disponibles por los municipios.

Si bien entre estas normativas que hemos comentado y la que vamos a comentar a continuación existen otras regulaciones, la siguiente norma que entiendo interesante reseñar a los efectos que nos ocupan es la Ley 39/1988 de 28 de diciembre de Haciendas Locales y lo entiendo así porque esta Ley crea el impuesto sobre Bienes inmuebles y sustituye el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos vigente por otro Impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación, y realiza, y esto es lo que importa de cara al tema que nos ocupa, una reforma del sistema de cálculo de la base imponible.

La base imponible del Impuesto sigue estando 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, (antes treinta años), pero para determinar el importe del incremento real se acude a un sistema objetivo abandonándose el sistema indiciario.

De esta forma, a partir de la aprobación de esta Ley, en el caso de las transmisiones de terrenos, ya no se calcula el incremento como la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, sino que se va a aplicar, dentro de una horquilla de porcentajes, uno u otro dependiendo, en la versión original aprobada por Ley 39/1988, de Haciendas Locales, del número de habitan-

incremento de valor experimentado por cada terreno, en función de su concreta ubicación, y para que, en todo caso, puedan entrar en juego las reglas previstas en los puntos 2 y 3 del artículo comentado a efectos de fijar, con la especificación adecuada, los valores final e inicial de los correspondientes períodos impositivos e, incluso, los potenciales aumentos o disminuciones del 20% programados, con base en factores dependientes de la naturaleza de cada terreno, en la última de las reglas del segundo de dichos puntos."

tes del municipio y de período de generación del rendimiento.

Por lo que se refiere a la regulación de los Territorios Históricos, hay que señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su artículo 45, no contempla específicamente el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pero respecto a los tributos locales establece que en virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la Disposición adicional primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones Locales siguiendo los criterios de atención a la estructura general del sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran y no estableciendo figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

En ejercicio de estas facultades los Territorios Históricos aprueban Normas Forales reguladoras del Impuesto. En el caso de Álava las Juntas Generales aprueban la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, que adopta el mismo sistema de cálculo de la base imponible que la Ley 39/1988 de Haciendas Locales.

Dado que a partir de la aprobación de la Norma Foral 46/1989, existe en el Territorio Histórico de Álava, una legislación propia al referirnos a los cambios legislativos posteriores nos referiremos a esta legislación en lugar de a la del Estado.

El sistema de cálculo establecido por la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, fue modificado por la Norma Foral 12/2003 de 31 de marzo (de modificación de las Haciendas Locales del Territorio Histórico de Álava), que establece un porcentaje máximo por cada período de generación del incremento, así como un tipo máximo, indepen-

dientemente de la población del municipio. Este sistema se mantiene hasta la actualidad.

III. CONTENIDO DE LA NORMA FORAL 46/1989, DE 19 DE JULIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

A continuación vamos a hacer un repaso de la regulación del impuesto de que se trata en el Territorio Histórico de Álava hasta la aprobación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo.

Este Impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

- La transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título (oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte) o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos urbanos.
- La constitución o transmisión de derechos de goce limitativos del dominio, que son aquellos que habilitan para disfrutar, en este caso, del terreno urbano ajeno, limitando de esta forma los derechos del propietario, como pueden ser el derecho de usufructo, de uso, de habitación, de construir sobre o bajo un edificio haciendo propias las construcciones.

También está sujeto al Impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Por consiguiente, los terrenos que según el Impuesto de Bienes Inmuebles tengan la consideración de urbanos o de características especiales, se encuentran sujetos a este Impuesto.

En cuanto a los terrenos de naturaleza urbana, la Norma Foral del Impuesto no define qué se

ha de entender por terrenos de naturaleza urbana pero sí que delimita negativamente este concepto estableciendo que no estará sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Pues bien, el Impuesto sobre bienes inmuebles define como terrenos de naturaleza rústica a efectos del mismo, los terrenos que no tengan la consideración de urbanos.

Por lo tanto estos quedarían fuera del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y en consecuencia no estarían gravados por el mismo.

Por el contrario el suelo urbano sí estaría gravado y tienen, de acuerdo con la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, este carácter:

- a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
- b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquéllos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.
- c) Los terrenos que se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria, siempre que tal fraccionamiento desvirtúe su uso agrario.

Para que se produzca el hecho imponible del Impuesto es necesario que se produzca una de las siguientes operaciones:

- la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título.

- la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los terrenos de naturaleza urbana.

En cuanto a la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

En esta configuración de la base imponible entran en juego los siguientes elementos:

- Incremento de valor del terreno. A estos efectos, el valor del terreno se computará de acuerdo tanto con las reglas que se indican a continuación como del porcentaje anual que corresponda y que se comenta seguidamente.
- Manifestado en el momento del devengo del Impuesto y experimentado en un período máximo de 20 años.

Por tanto, a estos efectos de determinación de la base imponible se tendrá en cuenta:

- a) El valor del terreno en el momento del devengo del Impuesto que resultará de la aplicación de las siguientes reglas:

- 1) En las transmisiones de terrenos:

Será el que tengan determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Excepción: el valor correspondiente a inmuebles sujetos al régimen de viviendas de protección pública se calculará de la siguiente forma:

Precio de venta del mismo x 0,2.

- 2) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio:

Los porcentajes anuales a que se hace

referencia más adelante se aplicarán sobre la parte del valor anterior (transmisiones de terrenos) que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 3) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie:

Los porcentajes anuales a que se hace referencia más adelante se aplicarán sobre la parte del valor anterior (transmisiones de terrenos) que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en suelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

- 4) En los supuestos de expropiaciones forzadas:

Los porcentajes anuales a que se hace referencia más adelante se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el apartado anterior dedicado a las transmisiones de terrenos fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

- b) Revisión de los valores catastrales.

Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se tomará como valor del

terreno el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos Ayuntamientos. Esta reducción se aplicará respecto de cada uno de los 5 primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

La reducción tendrá como límite mínimo el 40 por 100 y como límite máximo el 60 por 100, aplicándose, en todo caso, en su límite mínimo en los municipios cuyos Ayuntamientos no fijen reducción alguna. Los Ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada uno de los 5 años de aplicación de la reducción.

Esta reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

c) Porcentajes anuales.

Una vez calculado el valor del terreno en el momento del devengo de acuerdo con las reglas anteriores (señaladas en las anteriores letras a) y b), se aplicará sobre el mismo el porcentaje anual que determine el respectivo Ayuntamiento. Esto es:

Valor del terreno en el momento del devengo x porcentaje anual.

Este porcentaje anual no puede exceder de los siguientes límites:

Período:	Porcentaje:
De 1 hasta 5 años:	3,7
Hasta 10 años:	3,5
Hasta 15 años:	3,2
Hasta 20 años:	3,0

La determinación del porcentaje aplicable se efectuará aplicando las siguientes reglas:

- Cálculo del incremento de valor: el incremento de valor se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
- Porcentaje a aplicar: 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.
- Período de generación del incremento de valor: para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

De lo anterior se desprende:

- La tabla anterior empieza en un año, lo que implica que no se devenga el Impuesto si el período de generación del incremento es inferior a un año.
- La citada tabla termina en 20 años, lo que implica que tampoco se tienen en cuenta los incrementos de valor producidos en un período superior a 20 años.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen del Impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%.

Dentro de este límite, los Ayuntamientos pueden fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incre-

mento de valor indicados en el cuadro anterior dedicado a los porcentajes anuales.

Por último la cuota íntegra es el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por la base imponible.

IV. FUNDAMENTO DEL IMPUESTO.

Una vez explicadas tanto las diferentes regulaciones que de cara a la determinación de la base imponible del impuesto han precedido a la regulación actual, como la regulación del conjunto del Impuesto en la actualidad, se va a proceder a analizar cuál fue el fundamento del Impuesto y cuál es en la actualidad.

Ya hemos visto que en un principio, en la regulación de 1919, el fundamento del Impuesto se justificaba en que la restricción circunstancial de las construcciones había provocado una elevación de los alquileres que tendía a generalizarse en los principales centros urbanos, elevación que se entendía que beneficiaba directamente a una clase de propietarios en perjuicio del resto de contribuyentes municipales.

En proyectos anteriores que no llegaron a aprobarse, el fundamento del Impuesto era que los incrementos de valor que provenían de la acción social y no de la del propio particular debían revertir a la colectividad a través del Impuesto, ya que el particular había obtenido una ventaja que otros no habían obtenido.

Por lo tanto, de acuerdo con este fundamento, el Impuesto no debe gravar los incrementos de valor que tengan su origen en la acción del propietario.

Este fundamento encuentra además respaldo posteriormente en la Constitución que establece que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

Por tanto la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas

plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como, por ejemplo, el simple crecimiento de los núcleos urbanos.²

El problema es que existe dificultad de determinar las plusvalías no debidas a la acción de los particulares, puesto que se trata de un concepto de laboratorio ya que en la práctica no se podrá discernir qué parte de la plusvalía se debe a la acción de los particulares y cual no.³

De hecho son numerosas las sentencias en las que ante la pretensión del particular de no haberse realizado el hecho imponible porque toda la urbanización ha sido ejecutada exclusivamente por el mismo, el Tribunal la rechaza porque entiende que, salvo excepciones que debería probar de forma categórica y contundente el propio particular, el incremento del valor de los terrenos viene determinado tanto por la acción de los particulares, como por otras circunstancias extrínsecas.

Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 mayo 1993.

De esta Sentencia se puede destacar lo siguiente:

“Frente a tal pretensión de «no sujeción», y con abstracción de que la parte apelante no ha demostrado (ni tampoco lo ha pretendido) de una manera directa y plena que ella o el sujeto pasivo contribuyente y vendedor hayan sido precisamente los autores inmediatos y personales, durante el período impositivo, de las comentadas obras de infraestructura urbanística, ni tampoco cuál sea la entidad objetiva y económica de las mismas, con lo que, en principio, no puede prosperar aquello que queda reducido a una mera entelequia expositiva, cuyos límites definitorios

² Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014

³ L. Mochón López; El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; Ed. Comares; Granada; 1999. p 201

no han sido adecuadamente perfilados, es evidente, a tenor de lo establecido por esta Sala en SS. entre otras, de 26-9-1978 (RJ 1978\2873), 31-1-1983 (RJ 1983\487), 16 julio y 5 diciembre 1986 (RJ 1986\4541 y RJ 1986\7113), 10-7-1987 (RJ 1987\5646), 15-6-1989 (RJ 1989\4410) y 16-9-1991 (RJ 1991\6688), que el argumento de que no existe hecho imponible cuando toda la urbanización ha sido ejecutada exclusivamente por los particulares y, en concreto, por el propietario transmitente del terreno (situación que, como ya se ha dicho, constituye, a juicio de la apelante, un supuesto de no sujeción, porque, de no interpretarse así, se gravarían incrementos inmerecidos no ganados u obtenidos por la Corporación y se daría carta de naturaleza a una carga más sobre el valor o la renta del suelo, de efectos prácticamente confiscatorios) no puede prosperar si se tiene en consideración que los únicos casos de estricta no sujeción son los establecidos en el art. 87.2 del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (que excluye del Impuesto los terrenos que no tengan la condición de solares ni estén clasificados de urbanos o urbanizables programados ni vayan adquiriendo este último carácter, pero no, por tanto, las urbanizaciones ex novo que, por su propia naturaleza, han de materializarse en un suelo de la naturaleza citada) y que precisamente para los casos como el de autos es cuando se admite que la obra realizada por el particular se compense mediante la deducción del importe (incrementándolo al valor inicial) de las mejoras permanentes a la hora de fijar la base imponible, habida cuenta que, modulando lo anterior, en los supuestos en que se ha materializado una urbanización en ejecución de «un instrumento básico de planeamiento urbanístico», cualquiera que haya sido el sistema seguido, el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de factores heterogéneos que, aun cuando pueden no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias urbanísticas (producto de la potestad reglamentaria planificadora del Ayuntamiento, por la que el suelo rústico se transforma en urbanizable y urbano) o socioe-

conómicas o de cualquier otro tipo extrínseco-climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores- que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto (circunstancias, todas ellas, que invalidan, de no existir una prueba categórica y contundente -y, en este caso, no existe-, la pretensión de que el aumento de valor obedece sólo, única y exclusivamente, a la actuación económica y jurídica de los particulares interesados o del propietario-transmitente del terreno)."

De todas formas, parte de la doctrina entiende que actualmente el fundamento del Impuesto es más la manifestación de la capacidad económica que se anuda al hecho imponible del Impuesto que la recuperación de la plusvalías generadas por la colectividad.

El caso es que hasta ahora, el optar porque el fundamento del impuesto es esta recuperación de plusvalías, ha servido a la Administración Tributaria para rechazar peticiones de no gravar transmisiones en las que no se producía un incremento real del valor de los terrenos.

Así por ejemplo, la Dirección General de Tributos ha seguido en épocas recientes defendiendo que la recuperación de estas plusvalías sigue siendo el fundamento del Impuesto como en la Consulta de 23 de enero de 2014, en la que se afirma que:

"el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que "la comunidad participará en las plusvalías que ge-

nera la acción urbanística de los entes públicos.".

Frente a esta opción se han alzado numerosas sentencias que han entendido que en el supuesto de que no se produzca un incremento del valor real no puede hablarse de sujeción al impuesto. Entre las sentencias más destacables se encuentran la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1996 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1993.

Además la conflictividad en torno a este Impuesto ha ido aumentando porque si bien en otra época el valor de mercado de los inmuebles estaba por encima del valor catastral y eran pocos los que se veían en la tesitura de tener defender que no se había producido un incremento real del valor, sin embargo, a raíz de la crisis inmobiliaria, en ocasiones los valores catastrales son más altos que los de mercado con lo que es posible defender la no sujeción al Impuesto en estos casos.

Por ejemplo, en el caso de Álava, el precio medio por metro cuadrado útil de las viviendas en venta de acuerdo con el Eustat ha pasado en las usadas de 3.834 euros en 2007 a 2.417,9 euros en 2016 y en las nuevas de 3.270 euros en 2007 a 2.527,3 euros en 2016. Datos que también hay que decir, al estar basados en encuestas sobre oferta inmobiliaria no son más que orientativos, ya que no tienen por qué coincidir con los datos reales si bien sirven para hacerse una idea de la bajada que ha experimentado el precio de la vivienda en estos años.

Por lo tanto es después del desplome del precio de la vivienda cuando se suceden las reclamaciones en los Tribunales.

V. SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Por estar íntimamente unido a la capacidad económica conviene analizar, siquiera brevemente, los posibles supuestos de doble imposición que se pueden producir entre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y otros impuestos.

Empezaré recordando lo que dice al respecto el Auto 71/2008, de 26 febrero, del Tribunal Constitucional.

Este Tribunal señala, respecto a la tasa del juego, que es un tributo que, al igual que el Impuesto sobre Sociedades, grava el rendimiento obtenido pero no por ello la tasa es inconstitucional.

Así entiende el Tribunal, que aunque desde un punto de vista conceptual puede considerarse que existe doble imposición ello no determina, per se, la inconstitucionalidad de la norma, porque la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente (al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas) por un mismo hecho imponible.

Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el artículo 31.1 CE.

El Auto 269/2003, de 15 julio, del Tribunal Constitucional, analiza desde la doble tributación en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre la Renta. Pues bien, este Auto entiende que no puede afirmarse que exista doble tributación sobre el mismo hecho imponible en ambos impuestos por las siguientes razones:

Por una parte, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares.

Por otra, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un

tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos.

Si bien uno se califica de tributo personal y el otro real, la materia imponible de aquél es la renta obtenida por las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición del patrimonio, salvo que por la Norma Foral se califiquen como rendimientos y la de éste el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos.

Sin perjuicio de lo anterior, gran parte de la doctrina⁴ ha entendido que entre estos dos impuestos se produce esta doble imposición porque recaen sobre el mismo objeto y sobre el mismo sujeto pasivo, coincidiendo en el hecho imponible en el caso de los terrenos urbanos y en determinadas situaciones.

Incluso la doctrina ha entendido que la deducción que existía en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 24/1991 del 75 por ciento de la cuota del Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana satisfecho por los sujetos pasivos, cuando correspondía a alteraciones patrimoniales de las que hayan derivado incrementos de patrimonio sujetos efectivamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, trataba precisamente de evitar esta doble imposición y que además dicha deducción no debería haber desaparecido. (En Álava esta deducción se derogó mediante Norma Foral 35/1998).

⁴ Entre otros, Fernando de Vicente de la Casa. La concurrencia y articulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo. CRONICA TRIBUTARIA NUM. 142/2012 (129-156)

En mi opinión la sentencia 37/2017 del Tribunal Constitucional, que aquí analizamos, reafirma estas opiniones doctrinales sobre la existencia de doble tributación y así lo voy a resaltar, si bien hay que hacer referencia a las contribuciones especiales.

Como sabemos, el hecho imponible de las contribuciones especiales es la obtención de un beneficio o un aumento del valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Como recuerda la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de diciembre de 1999, las contribuciones especiales pretenden que los sujetos pasivos satisfagan únicamente una parte del coste de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, dado que se parte del hecho -difícilmente discutible- de que, en todo caso, una porción de los beneficios generados por la construcción de las obras o servicios repercute en la colectividad.

Pues bien, las contribuciones especiales gravan al especialmente beneficiado por las obras públicas o servicios, pero no a la colectividad. Su fundamento no es la capacidad económica sino el beneficio obtenido o el aumento de valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como hemos recordado anteriormente, tuvo como objeto, en sus orígenes e incluso de acuerdo con recientes pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos, recuperar las plusvalías generadas por la acción urbanística aunque la mayoría de la doctrina entiende superado este fundamento.

En este sentido se manifestaba, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2001, que dice:

“El fundamento de este Arbitrio no se halla en la «capacidad de pago», que se exterioriza

con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido, que es el fundamento de las tasas, de las contribuciones especiales y de este Arbitrio, de modo que los paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales, revierten a la comunidad a través de las respectivas Contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor, y además, cuando el terreno se transmite, el total aumento de valor, experimentado en el período, debido a las actuaciones concretas de los Municipios y a otras causas generales, revierte también mediante el Arbitrio de Plusvalía, de ahí que las Contribuciones especiales satisfechas en el período se sumen al valor inicial, para su deducción de la plusvalía general.

Además de la modalidad expuesta, existía en el Arbitrio de Plusvalía, luego denominado Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la denominada Tasa de equivalencia que gravaba el simple aumento de valor, no realizado, respecto de los terrenos propiedad de sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, modalidad del Arbitrio que pretendía suplir la previsible falta de transmisión de los terrenos, lo que sin carácter peyorativo se denominaron históricamente «manos muertas».

Incluso en la presente cuestión de inconstitucionalidad sobre la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 1 de marzo de 2017, que estamos analizando la abogada del Estado defendía esta tesis diciendo que hay que tener presente que el fundamento del impuesto no es gravar el incremento "real" provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido con fundamento en el art. 47 CE que dispone que "la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos".

Sin embargo la sentencia del Tribunal Constitucional establece la necesidad de que exista

una manifestación de riqueza pero no le preocupa de dónde procede ese incremento de valor.

Entiendo por tanto que de su pronunciamiento se desprende que se abandona definitivamente el fundamento original del impuesto de recuperación de plusvalías. El impuesto grava las manifestaciones de capacidad económica pero no específica que solo puedan ser gravadas determinadas manifestaciones, sino que lo pueden ser todas, sin verificar si realmente los incrementos del valor de los terrenos provienen de la acción urbanística del municipio o de otras fuentes como la propia acción del particular, por lo que ello hace que en determinados supuestos la materia impositiva y el hecho imponible gravados por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana coincidan.

Si por el contrario se hubieran limitado las plusvalías gravables a las que proceden de actuaciones urbanísticas, como originariamente, estaríamos en otro escenario y en mi opinión lo que podría discutirse es si la naturaleza de este gravamen entronca más con la de las contribuciones especiales que con la de los impuestos e incluso si existe además una doble imposición ya que gravarían la misma materia y el mismo hecho imponible.

VI. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 1 DE MARZO DE 2017.

En el caso de Álava, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria-Gasteiz eleva una cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional, resultado de la cual es la Sentencia 37/2017, de 1 de marzo que estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava y en consecuencia los declara inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Señala la sentencia sobre algo que durante los últimos tiempos se ha puesto más de una vez en duda, que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no es, con carácter general, contrario al texto Constitucional, en su configuración actual.

Este pronunciamiento, entiendo, limita las posibilidades de un recurso que posteriormente incidiera sobre otros aspectos del Impuesto.

¿En qué medida es por tanto el Impuesto contrario al texto constitucional según la citada sentencia?

Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de su transmisión.

Consecuencia de lo anterior es que se declaran inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

En resumen la sentencia afirma que la transmisión puede ser condición necesaria en la configuración del tributo, pero no puede ser condición suficiente.

Así, siendo el objeto del tributo el "incremento de valor" de un terreno es necesaria junto a la transmisión, la materialización de un incremento de valor del terreno. Esta materialización del incremento del valor del terreno es el exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial.

Cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia,

violándose con ello el principio de capacidad económica contenido en la Constitución.

Por consiguiente, los preceptos enjuiciados por el Tribunal Constitucional se declaran inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incremento de valor.

A este respecto y por lo que se refiere a la capacidad económica, el Tribunal Constitucional ya se había pronunciado en sentencias anteriores.

Así, por ejemplo, en sentencias como la de 19 de julio de 2000 se dictaminaba que el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales e incluso en el ejercicio de su libertad de configuración normativa puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos pero es necesario que esté presente y se respete, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en la Constitución o, lo que es igual, que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza.

Ciertamente, como dice la Sentencia 37/2017 que ahora analizamos, si no se produce incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana o incluso si se está produciendo un decremento no se está manifestando ni riqueza real, ni riqueza potencial, y consecuentemente no hay manifestación de riqueza, por lo que no se respeta el principio de capacidad económica.

En cuanto a la riqueza potencial, el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 11 octubre de 2006 ha admitido el gravamen de la misma en relación con la imputación de rendimientos de capital inmobiliario por la mera tenencia de bienes inmuebles urbanos, entendiendo que existe una manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real, ya que no hay un ingreso efectivamente producido, sí conecta con una renta potencial porque

en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas afirmando que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas «es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial» (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987).

Sin embargo otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto a la capacidad económica introducen un importante matiz respecto a lo que acabo de exponer. Así en el caso de la tasa de máquinas de juego en que se establecía una cantidad fija independiente del beneficio que generaran las mismas, el Tribunal entendió que el rendimiento que previsiblemente se obtenía con la explotación de dicha maquinas constituía una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Al respecto el fundamento de derecho 5º del Auto 71/2008, de 26 febrero establece que lo siguiente:

“En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso «que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre [RTC 2004, 193] , F. 5). Y no cabe la menor duda de que el tributo que establece la norma cuestionada grava un hecho imponible –el rendimiento que previsiblemente se obtiene

con la explotación de las máquinas tipo «B»– que constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Este mismo fundamento de derecho 5º, en cuanto a la modulación de la carga tributaria, entiendo que solo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto. Así se establece que :

“En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso «que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre [RTC 2004, 193] , F. 5). Y no cabe la menor duda de que el tributo que establece la norma cuestionada grava un hecho imponible –el rendimiento que previsiblemente se obtiene con la explotación de las máquinas tipo «B»– que constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Desde luego, no puede descartarse que eventualmente, en supuestos marginales, la tasa que establece la norma cuestionada pudiera ser superior al rendimiento obtenido por una determinada máquina recreativa tipo «B». La posibilidad de tal circunstancia, sin embargo, no convierte a la norma cuestionada en inconstitucional, porque no es discutible que la riqueza que se pretende gravar existe «en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador», y porque, como este Tribunal ha venido afirmando, «no puede fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos»

Y por último afirma que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del

hecho imponible en aquellos tributos que, por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución.

Siguiendo este razonamiento tampoco sería el caso del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, al que se le podría aplicar todo lo dicho en este Auto, pero no es la opción que en la sentencia 37/2017 ha tomado el Tribunal.

VII. CONTENIDO DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO.

EL Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la Sentencia 37/2017 en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin perjuicio de establecer, como dice su propio preámbulo una regulación normativa más profunda en el futuro.

De acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal establece una condición para que nazca la obligación de satisfacer la cuota por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Esta condición es la siguiente:

Para dicho nacimiento, es necesario que exista un incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos.

Hasta aquí lo mismo que nos dice el Constitucional en su sentencia. ¿Y cómo se determina dicho incremento?

De acuerdo con el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal el mismo se determina por comparación entre:

Valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

En un primer momento se puede pensar que si las sentencias del Tribunal Constitucional declaran inconstitucionales los preceptos de referencia en tanto en cuanto impiden a los sujetos pasivos acreditar que no existe incremento de valor de los terrenos, bastaría con que la Norma Foral del Impuesto recogiera expresamente la posibilidad de probar dicha circunstancia por parte del sujeto pasivo por cualquier medio de prueba válido en derecho para cumplir lo dictado por el Tribunal. ¿Pero ello sería suficiente?

En definitiva contestar a esta pregunta es determinar a quién corresponde en este caso la carga de la prueba si a la Administración o al sujeto pasivo.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 2 de febrero de 2017, nos dice cómo se debería distribuir la carga de la prueba.

Así señala que la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo son carga de la Administración. En este caso, por tanto, el valor de transmisión debería probarlo la Administración.

Sin embargo la prueba del valor de adquisición como componente negativo de la cuantificación de dicha ganancia, dice el Tribunal, corresponde al contribuyente.

Y matiza más adelante que no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba como son los de valoración conjunta de la prueba practicada, los principios de facilidad probatoria, esto es, la cercanía o proximidad a los medios de prueba y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso.

En este sentido recuerda el Tribunal la facilidad probatoria derivada de la información que obra

en poder de la Administración y además la facultad de formular requerimientos individualizados de captación de información a los notarios.

De la misma forma se han venido pronunciando en su mayoría los Tribunales Superiores de Justicia, entre otras en la TSJ de Cataluña, de 18 de julio de 2013 y la Sentencia de 27 abril de 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que entienden que es carga del sujeto pasivo y no del Ayuntamiento acreditar que el incremento de valor de los terrenos no se ha producido.

De opinión contraria es el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que en la Sentencia 5/2016 de 11 de enero de 2016 hace recaer la carga de la prueba de que se ha producido un incremento de valor sobre la Administración tributaria, entendiendo que el que se produzca un incremento de valor de los bienes es presupuesto previo de la tributación.

Esta última es la opción legislativa que ha tomado el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo.

El Decreto parte, tal y como se ha indicado anteriormente, parte de la comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de del goce limitativo del dominio.

En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procede a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras del tributo de que se trata.

Esto es, una vez que se acredite la existencia de incremento de valor de los terrenos, se procederá a girar liquidación de acuerdo con la legislación hasta ahora aplicable y que es la misma que la anterior a la sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017.

La cuota será la que resulte de dicha legislación y no se encuentra referenciada al incremento de valor de los terrenos que ha servido de referencia para practicar la liquidación.

¿Cómo se determina la existencia de incremento de valor de los terrenos? Esta determinación se encuentra sometida a una serie de reglas:

- Los valores de adquisición y transmisión serán los tenidos en cuenta, o en su caso, los que deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.
- En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con la regla general, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda.
- Sobre los valores de adquisición y transmisión no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.
- En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos no se diferencie el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, entre el valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.
- Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

- Por último hay que tener en cuenta que en el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

Por lo tanto, los valores de adquisición y transmisión son los tenidos en cuenta o los que, en su caso, deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.

Estos impuestos actualmente entiendo que son, en el caso de transmisiones intervivos el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el caso de las transmisiones mortis causa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¿Y cuáles son estos valores?

El Impuesto sobre Transmisiones para determinar la base imponible toma el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

A pesar de que la vocación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, es someter a gravamen el importe verdadero o real resulta, o puede resultar, muy dificultoso conocer el verdadero importe de las prestaciones y contraprestaciones inherentes a una transmisión onerosa.

Como recuerda la sentencia de 19 de julio de 2000, del Tribunal Constitucional la Ley ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros –de entre los múltiples y heterogéneos que existen– deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo.

En realidad a pesar de que la Norma Foral habla de valor real el que se toma en cuenta para el

cálculo de esta modalidad del Impuesto sobre Transmisiones es el valor comprobado en el supuesto de que se realice una comprobación de valores; Además hay que tener en cuenta que este valor comprobado no puede exceder del valor de mercado.

Por último, se tomará el valor declarado o el precio de contraprestación pactada si es superior al valor resultante de la comprobación.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la Norma Foral establece el valor que se tomara en cuenta es el declarado que debe coincidir con el valor real. Igual que en el caso del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados la indefinición del concepto genera una cierta dosis de inseguridad jurídica. También en este tributo, en caso de comprobación habrá que acudir a dichos valores con los mismos límites que los citados anteriormente.

Consecuencia de que se deban tomar estos valores para verificar si se ha producido un incremento del valor de los terrenos es que la Diputación Foral tendrá que ceder a los Ayuntamientos los datos necesarios para que éstos puedan ejercer sus competencias en relación con el Impuesto de que se trata.

Dependiendo de la antigüedad de la documentación es posible que la Diputación Foral no disponga de la misma. En estos supuestos el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal nos dice que se tomará el valor real.

No volveré a explicarlo porque ya se ha hablado de ello pero la determinación del valor real plantea como hemos visto anteriormente, muchos problemas por la indeterminación del concepto y por la dificultad de su gestión. Por ello se renunció a dicho sistema en el origen del impuesto por estas razones y se acudió al sistema indicario.

Dice el Decreto 3/2017 que sobre los valores de adquisición y transmisión no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.

En cuanto a las mejoras, en mi opinión, cuando se está valorando si existe una manifestación de capacidad económica real, deberían tenerse en cuenta la deducción de las mejoras que con carácter permanente afecten al valor del terreno.

En cuanto a las contribuciones especiales dice el profesor Albiñana ⁵que cumplen análoga función económica que el coste de una mejora por cuenta propia por lo que no deberían formar parte de la base imponible. Entiendo que tampoco deberían por tanto tomarse en cuenta a la hora de verificar si se ha producido un incremento real del valor.

Por último en cuanto a la corrección monetaria. El sistema tributario español dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1996 prescinde en general de los efectos de la inflación y deflación sobre los gravámenes, supuesto que una y otra comportan beneficios y perjuicios recíprocos para el fisco y para el contribuyente, variables y en cierto aspecto compensables, por lo que la corrección monetaria solo tiene lugar cuando, excepcionalmente, ese presunto equilibrio queda roto en términos esenciales.

Sobre este aspecto se pronunció el Tribunal Constitucional en la sentencia 11 de diciembre de 1992, en relación a la autorización legal al Gobierno para aplicar, cuando razones de política económica así lo exigieran, correcciones monetarias en la determinación del valor inicial.

Así el fundamento de derecho sexto de la citada Sentencia decía:

“Como ya se ha indicado, el legislador goza en principio de libertad para decidir si aplica o no correcciones monetarias así como para determinar la fórmula concreta de llevarlas a cabo. En este caso concreto, el legislador establece una doble autorización al Gobierno. De una parte, para apreciar cuándo concurren las «razones de política económica» que

«exijan» practicar las correcciones. De otra, para determinar cómo deben practicarse las indicadas correcciones. En sí mismo considerado, el precepto no incorpora una prohibición de practicar correcciones monetarias, sino que habilita al Gobierno para que determine cuándo y cómo deben practicarse las indicadas correcciones. Ciertamente la autorización al Gobierno está redactada en términos de gran amplitud, aunque ello no significa que el Gobierno goce de una libertad absoluta de hacer uso o no de esa habilitación. Pues no cabe admitir que la remisión a «razones de política económica» excluya el respeto a los principios y valores informadores de un sistema tributario justo que consagra el art. 31.1 CE. Por ello, el no ejercicio de esa autorización por el Gobierno podría dar lugar, en situaciones extremas, a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales; pero tal efecto no podría imputarse directamente al precepto ahora cuestionado sino a la inactividad, en su caso, del Gobierno. En consecuencia, y en cuanto articula una técnica que posibilita tener en cuenta los efectos que la elevación del nivel general de precios pueda tener sobre la base imponible del impuesto, puede considerarse que el referido precepto no viola el principio de capacidad económica y es, por tanto, conforme a la Constitución.”

En el Decreto 3/2017 no se establece la posibilidad de realizar correcciones monetarias. Como decíamos anteriormente, supuesto que inflación y deflación comportan beneficios y perjuicios recíprocos para el fisco y para el contribuyente, variables y en cierto aspecto compensables, no es necesario que la misma se prevea en general.

Pero debería tener lugar cuando, excepcionalmente, ese presunto equilibrio queda roto en términos esenciales con lo que en estos supuestos excepcionales se debería aceptar dicha corrección posibilidad que no figura en el Decreto 3/2017.

Al hilo de esta sentencia del Tribunal Constitucional me pregunto si la subida y bajada del valor

⁵ Albiñana García-Quintana. Las contribuciones especiales.

de los bienes inmuebles no se podría haber considerado también que ha tenido efectos compensables para el fisco y si no hubiera válido para salvaguardar el principio de capacidad económica también para estos casos una habilitación reglamentaria al gobierno para corregir la base imponible en circunstancias excepcionales.

VIII. EFECTOS DE LA SENTENCIA 37/2017 DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

La Sentencia 37/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos, como hemos dicho anteriormente, pero cabe preguntarse cuáles son los efectos de la misma.

En ocasiones, el Tribunal Constitucional, en numerosas Sentencias, ha declarado expresamente cuáles son los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

En este sentido la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional en su artículo 40.1 establece que, salvo en determinadas excepciones relativas a procedimientos sancionadores, las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no van a permitir revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.

Pues bien, la jurisprudencia constitucional, entre otras la sentencia de 27 de febrero de 2002, Sentencia de 20 de febrero de 1989 (que fue la precursora de esta doctrina), Sentencia de 29 de junio de 2000, y la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, han venido declarando que lo establecido en dicho artículo 40.1 es un mínimo y que atendiendo al principio de seguridad jurídica, que es el fundamento de este artículo, no solo hay que preservar la cosa juzgada, sino que este principio reclama que la declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz a futuro, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme.

Por tanto la declaración no afectaría a aquellas liquidaciones firmes correspondientes a devengos producidos antes de la fecha de efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional, que es la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En resumen, el Constitucional entiende que el principio de seguridad jurídica reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes.

Esta doctrina que acabamos de explicar, no es coincidente con la seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea si bien hay que aclarar en esta doctrina el Tribunal Europeo gravita sobre situaciones reguladas en el derecho europeo.

Así, en numerosos supuestos, citemos como ejemplo el Caso Danfoss A/SSauer-Danfoss ApS contra Skatteministeriet. Sentencia de 20 octubre 2011, se establece que si un Estado miembro infringe la normativa del derecho de la Unión Europea y se solicita la devolución de los tributos recaudados por ese Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión, el Estado miembro estaría obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión.

Entiende el Tribunal que ello es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del derecho de la Unión Europea que prohíben tales tributos.

En el mismo sentido se manifiestan las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12; de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec. p. I-731, apartado 45, y de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, Rec. p. I-0000, apartado 17).

Sin perjuicio de lo anterior el Tribunal establece una excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, en efecto:

La restitución de un tributo recaudado indebidamente puede denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador.

Entiende el Tribunal que en estas circunstancias no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo sino el comprador al que le fue repercutido y que devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del comprador equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediara las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el comprador.

Ignacio Calatayud Prats⁶ citando a Moreno Fernández entiende que la limitación de los efectos retroactivos de la declaración de inconstitucionalidad solo debe usarse por el TC, cuando así sea absolutamente necesario por las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y en modo alguno con carácter general. Añade que lo contrario no solo conduce a situaciones inequitativas al hacer de peor condición al ciudadano responsable y cumplidor respecto del insolidario e incumplidor, sino que puede producir –y produce– un efecto perverso, al estimular cierta relajación en el legislador, –estatal y autonómico– en orden al cumplimiento y respeto de las reglas y principios que el Texto Constitucional consagra, por la gratuidad que le puede suponer una eventual y futura declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

Pues bien, en el presente supuesto, al no haber limitado el Tribunal los efectos de la sentencia, en el caso de cosa juzgada se aplicará el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional por lo que no procederá la devolución.

⁶ Ignacio Calatayud Prats. La responsabilidad del estado legislador tributario: Revista Quincena Fiscal num. 12/2016 parte Editorial. Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio en La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador en Materia Tributaria y vías para reclamarla, Aranzadi, 2009, p. 62.

En el caso de liquidaciones firmes no cabe la revisión de la nulidad de las mismas porque no se da ninguno de los supuestos de nulidad que recoge la Norma Foral General Tributaria.

IX. RÉGIMEN TRANSITORIO DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO.

El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, establece un régimen transitorio que recoge estas opciones que acabo de reseñar. Más adelante entraremos a analizar el resto de su contenido pero en cuanto a su régimen transitorio, distingue entre:

- 1.- Liquidaciones firmes correspondientes a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017.

No les resultará de aplicación el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal y, en consecuencia, se aplicarán las siguientes reglas:

- No procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.
- Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

- 2.- Liquidaciones dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha.

Lo dispuesto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal resultará de aplicación, siempre que con anterioridad no se hubiese girado liquidación por dichos devengos que hayan adquirido firmeza.

- 3.- Expedientes en vía administrativa de recurso: se liquidarán teniendo en cuenta lo dispuesto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, sin perjuicio de las reclamaciones que puedan interponer los interesados contra las nuevas liquidaciones que se dicten.

X. PROPUESTAS DE LA FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS.

Dado que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad, en términos similares a los de la Sentencia 37/2017, de varios artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales quiero hacer un pequeño comentario sobre las propuestas que a raíz de la misma ha planteado la Federación española de municipios.

La citada Federación ha planteado dos opciones legislativas:

1. Adaptación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la Sentencia del Tribunal Constitucional.

La propuesta consiste en adecuar el tributo a la evolución real del mercado inmobiliario.

Para ello la "Base Imponible" deberá adaptarse incorporando para su determinación los coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año, manteniendo la referencia al Valor Catastral. Estos índices deberían ser determinados por una "fuente oficial" y actualizarse año a año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además se trataría de ofrecer a los contribuyentes las garantías y mecanismos necesarios que les permita acreditar, en su caso, que no ha existido un incremento de valor en el periodo a considerar para el cálculo de la base imponible. La acreditación definitiva del incremento real del valor del terreno se podrá efectuar mediante el procedimiento establecido en el artículo 57 de la Ley

General Tributaria, (dedicado a la comprobación de valores) o mediante cualquier otro que ofrezca las mayores garantías jurídicas para las partes.

Finalmente, y en aplicación del principio constitucional de la responsabilidad de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se propone que no queden exentas del pago del Impuesto las plusvalías inferiores al año.

En mi opinión esta propuesta, de llevarse a cabo, padecería nuevamente de los mismos problemas que en su momento sufrió el sistema indicario. Debería partir de unos valores catastrales actualizados cosa que no parece posible en todo caso y su posterior actualización requiere la aprobación de unos índices anuales que si luego se prorrogaran, porque no se han aprobado en plazo o si se aprobaran mediante actualizaciones automáticas, sin pormenorización, no serían válidos. Además en el caso del valor de adquisición como sucedía en el sistema indicario no se podría contar con estos valores.

2. Impuesto Municipal sobre las Plusvalías inmobiliarias.

Otra opción, que busca reducir al máximo la litigiosidad del Impuesto, dándole la mayor relevancia a la capacidad económica del contribuyente, es plantear una reforma integral del Impuesto sustituyendo la actual base objetiva por una nueva base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo.

Esta base tendría en cuenta el incremento real de valor (tal y como sucede en la imposición de carácter personal) por la diferencia entre el "valor de transmisión" menos el "valor de adquisición", extendiendo dicho incremento tanto al valor de la construcción (y no sólo al suelo) así como a los inmuebles rústicos (y no solo a los urbanos).

Además se gravaría igualmente la plusvalía que se generase dentro del año.

Finalmente, para evitar la doble imposición la cuota del impuesto sería deducible en los impuestos estatales.

A este respecto entiendo que una base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo conlleva una gestión muy dificultosa para los Ayuntamientos. Se volvería al sistema original que fue sustituido por ser imposible de gestionar, excepto que se haga por Decreto Foral desde el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.