



**Resolución 2022R-893-22 del Ararteko, de 16 de agosto de 2022, por la que se recomienda al Ayuntamiento de Basauri que revoque de oficio la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la reclamante, porque la cuota a abonar supera el incremento patrimonial realmente obtenido por la contribuyente con la transmisión de la vivienda.**

### Antecedentes

1. La reclamante solicitó la intervención del Ararteko y expresó su desacuerdo con la liquidación girada por el Ayuntamiento de Basauri, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), por un importe de 1.718,52 €, ya que la cuota tributaria a satisfacer resultaba superior al incremento patrimonial realmente obtenido con la transmisión.

Refería la afectada, que el 5 de agosto de 2003, había adquirido la vivienda, en virtud de compraventa, por un importe de 168.283,39 € y que, dieciocho años después, el 14 de octubre de 2021, la había vendido por 170.000 €.

Indicaba, que, tras serle notificada la liquidación, con fecha 23 de diciembre de 2021, presentó un recurso de reposición, en el que incidía en que no resultaba exigible el tributo, al amparo de la doctrina del Tribunal Constitucional (en adelante TC) recogida en la sentencia 126/2019 de 31 de octubre, que declaraba nula la liquidación de la plusvalía municipal *“por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otro consagrados en el artículo 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente”*.

Reconocía la interesada que, para reforzar la argumentación de su pretensión, había hecho referencia también a la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) de 9 de diciembre de 2020, en la que este alto tribunal había dado un paso más y había apuntado que también era nula aquella liquidación girada, en concepto de IIVTNU, cuando la cuota tributaria coincidiese con la riqueza gravable, es decir, en aquellos casos en los que pese a haberse producido una ganancia formal con la transmisión, la cantidad a abonar en concepto de IIVTNU coincidía con el importe de la ganancia obtenida.

Por ello, la afectada recalcó en su recurso que la cuota tributaria girada, que había ascendido a 1.718,52 €, no sólo había agotado íntegramente la riqueza gravable 1.716,61€ (170.000 € - 168.283,39 € = 1.716,61 €), sino que la había superado, por lo que, en aplicación de la doctrina derivada de la STC 126/2019 la liquidación debía ser considerada nula.



Para justificar su pretensión la reclamante presentó una copia de la Escrituras públicas referentes a ambas transmisiones y de la cuota abonada.

Sin embargo, su solicitud fue desestimada, mediante Decreto de Alcaldía de 14 de febrero de 2022, porque: *“la liquidación notificada, identificada en la cabecera de este informe, se sujeta a lo establecido en la normativa vigente, resultan correctas por existir una diferencia positiva entre ambos valores, lo que prueba la existencia de incremento de valor en el período considerado, por lo que tan sólo cabe la desestimación del recurso interpuesto”*.

En la resolución, el Ayuntamiento de Basauri construía su argumentación partiendo de que la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia no había sido cuestionada por los tribunales y de que sus Juntas Generales habían adaptado la Norma Foral 8/1989, reguladora de este impuesto, a la jurisprudencia del TC, inicialmente, a través de la aprobación y publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral Normativo (en adelante DFN) 3/2017 y posteriormente, en relación con el cálculo de la base imponible, mediante la convalidación del DFN 7/2021.

Igualmente, en este Decreto de Alcaldía se precisaba que:

*“SEXTO: Realizando la comprobación de valores, a que habilita la normativa, al comparar los valores mínimos atribuibles derivados de los estudios de precio de mercado realizados por el Servicio de Catastro, valores estos objetivos, referenciados al mercado, resulta:*

Nº FIJO	(*)VALOR ADQUISICIÓN	VALOR TRANSMISIÓN	DIFERENCIA
(..)	91.944,53 €	99.458,49€	+ 7.513,96€

*Y comparado este beneficio con la liquidación satisfecha, resulta que la liquidación girada es inferior al beneficio obtenido, en realidad representa tan solo el **22,87% del beneficio** obtenido por la transmisión de la finca, con un beneficio total en la operación de 7.513,96€.”*

2. El Ararteko dio traslado de la queja al Ayuntamiento de Basauri y le solicitó que reconsiderase la liquidación adoptada, porque la cuota a abonar resultaba superior a la ganancia gravable. Asimismo, a la luz de las prescripciones y garantías que han de recoger las comprobaciones de valores, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, se cuestionó el valor probatorio de la comprobación realizada por el Ayuntamiento de Basauri e incluso, a mayor abundamiento, se acreditó, que el valor mínimo atribuible (en adelante VMA) de la vivienda realmente tomado en consideración por la Diputación Foral de Bizkaia en 2003 -momento en el que se había adquirido el inmueble por la contribuyente- estaba concretado en un valor notablemente superior al utilizado por el Ayuntamiento de Basauri en su resolución



desestimatoria, pues realmente en 2003 se había tomado en consideración un VMA para esa vivienda de 109.348,32 € en lugar de los 91.944,53 € a los que hacía referencia el decreto de alcaldía.

3. En la respuesta remitida a esta institución, el Ayuntamiento de Basauri se ha reafirmado en su argumentario y ha defendido que tanto el proceso de liquidación como de contestación se han ajustado a los plazos y a la normativa vigente.

En concreto, ha esgrimido que la normativa foral reguladora de este impuesto en el Territorio Histórico de Bizkaia nunca ha sido cuestionada por los tribunales y que pese a ello, se modificó en el año 2017, por el DFN 3/2017, para recoger la sujeción del tributo únicamente en los casos de existencia de incremento de valor.

Igualmente, ha incidido en que *"...frente al resto de territorios (Común y resto de territorios forales) tiene implantado un sistema objetivo de determinación individualizada del valor de mercado de cada inmueble, que realiza anualmente la Diputación Foral de Bizkaia, que permite frente a la documentación presentada de parte, acreditar que existe incremento de valor en el período y por lo tanto determinar la sujeción al tributo de la operación, que es lo que esta administración realizó"*.

Por lo que, esa entidad local ha mantenido que la recurrente no ha desmontado la ganancia acreditada en el expediente por ese ayuntamiento.

Asimismo, en su informe esa entidad local ha expresado que la contribuyente tenía abierta la vía de la jurisdicción contencioso-administrativa, para exponer su disconformidad con la resolución y no ha acudido, antes bien, ha optado por dirigirse a esta institución, cuando, a juicio del Ayuntamiento de Basauri, no ha existido ningún funcionamiento anormal de esa entidad local.

Finalmente, el informe municipal ha concluido diciendo que: *"En base a lo anterior se le comunica la disconformidad con lo concluido en la queja remitida y por lo tanto no se reconsidera ni la liquidación ni la desestimación del recurso de reposición, que por otra parte y desde el punto de vista legal, tan sólo sería posible desde la vía judicial a la que la interesada no ha acudido y cuyos plazos han vencido"*.

### Consideraciones

1. A la vista de la argumentación expuesta por el Ayuntamiento de Basauri esta institución considera que, ineludiblemente, debe comenzar precisando cuál es la función que nuestro ordenamiento jurídico encomienda al Ararteko dentro del entramado institucional de esta Comunidad Autónoma, para posteriormente,





abordar si la liquidación emitida se ha ajustado o no a derecho. Para ello, se ha de analizar:

- La evolución que ha sufrido la jurisprudencia del TC en estos últimos años, en relación con este tributo municipal de carácter potestativo. Cómo se ha pronunciado el Tribunal Supremo tras la STC 126/2019 y cómo vincula esa jurisprudencia constitucional la actuación de las administraciones públicas.
- La adaptación de la Norma Foral del THB a los diferentes pronunciamientos del TC.
- Las características que deben presidir una comprobación de valores y el alcance del VMA.

2. Así, en primer lugar se ha de indicar que la Ley 3/1985, de 27 de febrero, que regula la institución del Ararteko, ha asignado al Ararteko, como alto comisionado del Parlamento para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, importantes competencias para supervisar la actuación de las administraciones públicas vascas.

Efectivamente, corresponde a los tribunales de justicia el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, según reconoce el art. 106.1 de la Constitución. Sin embargo, el recurso a los tribunales de justicia no es la única garantía de que disponen las y los ciudadanos frente a las actuaciones de los poderes públicos.

A este respecto, conviene aludir al doble sistema de garantías que ofrece a la ciudadanía nuestro Estado de Derecho. Así, en efecto, encontramos por un lado las garantías de alcance jurisdiccional, residenciadas en los tribunales de justicia y, por otro lado, las garantías de alcance institucional, amparadas y proclamadas en el art. 54 de la CE. Es precisamente en este marco, en el que se encuadra la labor fiscalizadora de la institución del Ararteko.

De cuanto antecede, conviene destacar la validez que otorga nuestro ordenamiento jurídico a los distintos Comisionados Parlamentarios como defensores de la legalidad en la actuación de las administraciones públicas. Así, según se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 3/1985, de 27 de febrero, por la que se crea y regula esta institución en la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Ararteko es *"un órgano cuya función se orienta al control de la Administración en defensa del derecho de los ciudadanos a ser bien administrados y en garantía del principio de legalidad."*

Más en concreto, el art. 1.2 de esta ley, establece que constituye la función primordial de esta institución salvaguardar a los ciudadanos frente a los abusos





de autoridad y poder y frente a las negligencias de las administraciones públicas vascas. Una labor en la que se enmarca la presente recomendación.

Por tanto, las facultades de control que asigna nuestro ordenamiento jurídico a esta institución complementan en nuestro Estado de Derecho el ejercicio de la función jurisdiccional que llevan a cabo los tribunales de justicia. En cualquier caso, corresponde a los y a las ciudadanas la opción de acudir a una y otra vía en defensa de sus derechos.

### 3. El IIVTNU es quizás el impuesto local que más dudas y más controversia ha suscitado y suscita.

La Norma Foral de Bizkaia que regula IIVTNU define este impuesto como un tributo potestativo y directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título, o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Tradicionalmente, la imposición local sobre las plusvalías inmobiliarias se justificaba y por tanto, tenía por objeto el gravamen de las ganancias que el titular o tenedor del terreno había percibido sin esfuerzo, ni actividad propia. Esto es, se gravaban aquellos aumentos de valor de los terrenos que respondían fundamentalmente al planeamiento urbanístico y a la inversión pública y por tanto, era lógico que revertisese, al menos, una parte de esas ganancias en la comunidad, pues habían sido los ayuntamientos quienes con su actuación urbanística habían generado esa riqueza.

Sin embargo, la profunda crisis de las hipotecas *subprime* que incidió sobremanera en el mercado inmobiliario puso de manifiesto que las transmisiones de los inmuebles no evidenciaba siempre y en todo caso ganancias patrimoniales, a pesar de que éste era el presupuesto de base que había venido justificando la imposición, en concepto de IIVTNU y sobre el que se asentaba la concreta regulación de este impuesto. De hecho, las dificultades del momento obligaron a muchos ciudadanos y ciudadanas a vender en las condiciones que fueran.

En este escenario socio-económico, en el que la transmisión de inmuebles urbanos a un precio inferior al de su adquisición ya no constituía un mero supuesto de laboratorio elaborado por la doctrina o un caso anecdótico en el conjunto de las transmisiones, se pronunció el TC en 2017, en relación con las normas forales que regulaban este impuesto tanto en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017, publicada en el BOE el 25 de marzo de 2017) como en el de Álava (sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017, publicada en el BOE el 7 de abril de 2017 y sentencia 48/2017, de 27 de abril de 2017, publicada





en el BOE el 27 de mayo de 2017), así como la Ley reguladora de las Haciendas Locales del Estado (sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, publicada en el BOE el 15 de junio de 2017) y la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra (sentencia 72/2017, de 5 de junio de 2017, publicada en el BOE el 15 de julio de 2017).

Estas normas se ha de reconocer que compartían una regulación común y estaban redactadas en unos términos muy similares todas ellas; ahora bien, tampoco se puede olvidar ni obviar que compartían también esa misma similar regulación con la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Bizkaia.

En esta primera remesa de sentencias el TC terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor -y, por tanto de gravamen- derivada de toda transmisión de suelo urbano y acabó con la sujeción al impuesto en los supuestos de ausencia de ganancia. En concreto, declaró inconstitucionales y en consecuencia, nulos algunos artículos de esas normas *“únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.”*

En 2019 el TC en su sentencia 126/2019 de 31 de octubre avanzó en su análisis y reconoció que las liquidaciones de este impuesto también resultaban contrarias a derecho, y por tanto, que también se contravenía el principio de capacidad económica y la prohibición de su alcance confiscatorio, cuando la cuota tributaria resultante de la aplicación del impuesto superaba la ganancia realmente obtenida. Se ha de tener presente que el parámetro que sirvió al TC para determinar el cálculo de la ganancia en la transmisión se derivó de la comparación entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del bien que se recogía en las Escrituras públicas de las transmisiones.

La doctrina de esta sentencia, la complementó el TS, en su sentencia de 9 de diciembre de 2020, en la que evidenció el alcance confiscatorio de una cuota tributaria que agota la riqueza gravable, dando así un paso adelante en la doctrina del TC sobre la inconstitucionalidad que afecta a este impuesto, cuando somete a tributación rentas inexistentes o ficticias. En concreto, señaló que *“resulta contraria a derecho –por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable”.*





Esto es, la necesaria existencia de capacidad económica actúa, inicialmente, como presupuesto y límite para el establecimiento de los tributos y a partir de ahí, adquiere sentido la prohibición de su alcance confiscatorio.

Por último, se ha de hacer mención a la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, cuyo contenido y consecuencias inmediatas ya eran conocidas, cuando el Ayuntamiento de Basauri tuvo que pronunciarse sobre las alegaciones esgrimidas por el reclamante en su recurso de reposición.

En esta última sentencia el TC declaró la inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo del impuesto, que recogía la Ley de Haciendas Locales, ya que, para que el método estimativo de la base imponible fuese constitucionalmente legítimo, por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debía:

- Bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndolo legalmente las estimaciones directas del incremento de valor,
- Bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales), esto es, aquellos que previsiblemente o presumiblemente se producen con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana.

Concretamente, precisó que: *«...la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017 [FFJJ 3 y 5.a)], y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019 [FJ 5.a)]. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto».*

El Ayuntamiento de Basauri, aparentemente, parece querer apuntar que, como estas sentencias no se han pronunciado expresamente sobre el concreto articulado de la Norma Foral reguladora del IIVTNU en Bizkaia, su doctrina no le resultaría de aplicación. Nada más lejos de la realidad, si esta es la pretensión que se desea derivar de la alegación, el TC como máximo garante e intérprete de la Constitución Española en sus sentencias no sólo resuelve los casos concretos, sino que determina el alcance de los derechos y los principios que rigen, en nuestro caso, el sistema tributario y en particular, el impuesto sobre el incremento del valor de los





terrenos de naturaleza urbana, de manera que su doctrina vincula a todos los poderes públicos.

No podemos olvidar que si bien, las personas contribuyentes tienen obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, les asisten también el derecho a hacerlo: *“de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”* (art. 31.1 CE)

4. Esgrime, asimismo, el Ayuntamiento de Basauri que, en todo caso, la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, que regula el IIVTNU en el Territorio Histórico de Bizkaia se adecuó a los pronunciamientos del TC, inicialmente, mediante la aprobación, publicación y convalidación del DFN 3/2017 y posteriormente, en relación con el cálculo de la base imponible, mediante la aprobación, publicación y convalidación del DFN 7/2021.

Esta alegación no puede ser acogida, sin matizaciones, por el Ararteko, a la vista de la presente queja y de la pretensión expresada por la reclamante en su recurso de reposición. Como se ha indicado la reclamante invocó en su defensa la prohibición de la confiscatoriedad y el derecho a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme al principio de capacidad económica y, por ello, trajo a colación en su recurso la doctrina emanada en la STC 126/2019, en la que el máximo intérprete de la Constitución declaró que contravenían también los principios constitucionales de capacidad contributiva y la prohibición del alcance confiscatorio aquellas liquidaciones cuya cuota tributaria supera la riqueza obtenida y por tanto, la riqueza que puede ser sometida a imposición.

La modificación de la Norma Foral introducida a través del Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, que era la norma vigente en el momento de devengo del impuesto, por evidentes razones temporales, no recogió la doctrina que emana dos años después de la STC 126/2019, de 31 de octubre, y que hemos de tener presente fue la concretamente alegada por la reclamante en queja en su recurso de reposición.

El Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio sí se acomodó o, cuanto menos, intentó adecuarse a la doctrina constitucional derivada de la primera remesa de sentencias de inconstitucionalidad, dictadas en 2017, en las que la inconstitucionalidad de la regulación del impuesto se había evidenciado porque sometía a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que pudieran acreditar esa circunstancia.

En concreto, el artículo único del Decreto Foral Normativo 3/2017 de 20 de junio, trató de sujetar al impuesto sólo las situaciones expresivas de capacidad



económica y así, recogía un procedimiento para determinar si se había producido un incremento de valor de los terrenos. Este artículo establecía que:

*“Primera.—Determinación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*

***Uno.** Para que nazca la obligación tributaria principal de este Impuesto será necesaria la existencia de 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, determinado de conformidad con lo dispuesto en esta disposición adicional.*

***Dos.** A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la existencia de incremento de valor de los terrenos se determinará por 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 goce limitativo del dominio.*

*Sin perjuicio de las comprobaciones de valor por la administración tributaria que resulten procedentes, los valores de adquisición y transmisión serán los que consten en los correspondientes documentos acreditativos de los títulos de propiedad o de constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio.*

*Sobre los valores a que se refiere este apartado 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 referidos en este apartado Dos no se diferencie de forma expresa 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, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.*

*En el supuesto de que el valor catastral del suelo y la construcción no pudiera desglosarse, se podrá aplicar el mismo con una reducción del 60 por 100.”*

Ahora bien, también expresaba que:

*“Seis. En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se procederá a determinar la base*

*imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio.”*

Esto es, la norma intentaba que sólo se sujetase al impuesto aquellas transmisiones de las que se derivase un incremento de valor. Ahora bien, nada impedía que, constatado ese incremento, tras la aplicación del método objetivo de cálculo que recogía la normativa reguladora de este impuesto, se pudiera derivar una cuota tributaria a abonar cuyo importe resultase igual o incluso superior al concreto incremento de valor sometido a tributación.

Dicho de otra manera, de la comparación de valores se derivaba la existencia de riqueza gravable, esto es, de capacidad económica sujeta a tributación. Sin embargo, la posterior aplicación del método de cálculo objetivo no garantizaba *“per se”*, que la cuota tributaria resultante de la aplicación de las reglas de cálculo del impuesto se iba a ajustar a los principios constitucionales que enumera el art. 31.1 del CE, en particular, que, *“en ningún caso, iba a tener alcance confiscatorio”*. Y es a esta segunda parte de la ecuación a la que pretende dar una respuesta inicial el TC en su sentencia 126/2019, al reconocer que igualmente se contraviene el principio de capacidad económica y la prohibición de la confiscatoriedad cuando la cuota tributaria a abonar supera la riqueza gravable.

Se ha de insistir en que en el caso concreto, la riqueza gravable había ascendido formalmente a 1.716,61 €. Sin embargo, la cuota tributaria girada en concepto de IIVTNU, derivada de la aplicación de las reglas de cálculo del impuesto, no sólo la absorbió íntegramente sino que la superó, pues ascendió a 1.718,52 €.

Se alude a riqueza gravable *formal*, porque, por expresa previsión del DFN, sobre los valores de adquisición y de transmisión no se puede realizar ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se puede efectuar ninguna actualización de precios por el transcurso del tiempo. En este caso concreto, la enajenación del inmueble tuvo lugar 18 años después de su adquisición. Un período durante el que había sobrevenido una profunda crisis económica que incidió particularmente en el mercado inmobiliario, provocando una caída en los precios de los bienes inmuebles.

5. El Ayuntamiento de Basauri defiende la adecuación a derecho de la liquidación girada, sobre los resultados derivados de una consulta del VMA de la vivienda para el momento de su adquisición y de su transmisión. Una comparación de la que se derivaría, a su parecer, una capacidad económica de la contribuyente sujeta a imposición de 7.513,96 €, que permitiría sostener a esa entidad local que el gravamen ha consumido el 22,87% del beneficio derivado de la transmisión. Una valoración con la que esta institución discrepa.



El Ararteko en su petición de información consideró necesario aclarar la concreta razón por la que el Ayuntamiento de Basauri había cuestionado la adecuación a la realidad del mercado del valor de adquisición y de transmisión de esta vivienda, que se reflejaba en las Escrituras públicas aportadas y, en consecuencia, había acudido a unos valores creados, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD), cuando el impuesto que se había girado era otro bien distinto, como es el IIVTNU, y cuando la administración competente para liquidar y verificar la correcta aplicación del ITPyAJD es la Diputación Foral de Bizkaia, quien, por otra parte, no había entendido ni cuestionado que las dos transmisiones de esta vivienda no se hubiesen ajustado al valor real del bien.

El ITPyAJD se ha de liquidar sobre la base del valor real del bien en el momento de la transmisión.

A este respecto, se ha de indicar que el Ayuntamiento de Basauri tampoco ha entrado a abordar esta cuestión en su informe. Por el contrario, se ha limitado a defender que el VMA es *“un sistema objetivo de determinación individualizada del valor de mercado de cada inmueble, que realiza anualmente la Diputación Foral de Bizkaia, que permite frente a la documentación presentada de parte, acreditar que existe un incremento de valor en el período y por lo tanto, determinar la sujeción al tributo de la operación, que es lo que esta Administración realizó”*.

Como ya se avanzó en la petición de información, el Ararteko no puede compartir la actuación seguida por el Ayuntamiento de Basauri en este caso concreto, por las siguientes razones:

En primer lugar, porque el Ayuntamiento no ha intentado ni tan siquiera esbozar los motivos, por los que considera que la concreta transmisión no se ha acomodado al valor real del bien en el momento de su enajenación.

De hecho esgrime en contra de los valores de venta consignados en las escrituras públicas –que, por otra parte, no podemos olvidar son los que, en todo momento, tanto el TC como el TS han tomado en consideración, para acreditar el cambio de comportamiento del mercado inmobiliario y evidenciar las pérdidas sufridas por las y los ciudadanos con las enajenaciones de sus inmuebles- el valor objetivo del VMA y defiende que en este valor se refleja el valor real de la transmisión, cuando nada tiene que ver el VMA con el precio de compra y de venta de la vivienda, en las que las partes reconocen y aceptan en las Escrituras públicas que los precios reales a los que se sujetaron ambas transmisiones sobrepasaron el VMA.

Esto es, las transmisiones no tuvieron lugar por el importe imputado por el Ayuntamiento de Basauri, 91.944,53 € en el momento de la compra y 99.458,49





€, en la venta, sino por unas cantidades superiores que se consignaron en las Escrituras y que ascendieron realmente a 168.283,39 € y 170.000 €.

El VMA, efectivamente, se calcula teniendo en cuenta los valores de mercado y algunos coeficientes correspondientes al inmueble (superficie, usos, antigüedad, etc.). Compartimos, pues, que un valor automatizado, derivado de la aplicación de unas normas técnicas de valoración – al igual que el valor catastral- que es público y que es el medio preferente para la comprobación de valor en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. De hecho, por expresa previsión del art. 60 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que en relación con la comprobación de valores señala que:

*“1. La Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.*

*2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el apartado 1 del artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria.*

*Además, cuando se trate de hechos imponible gravados por la modalidad de transmisiones onerosas de este Impuesto, también podrán usarse para la comprobación de valores a la que se refiere el párrafo anterior las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible reglamentariamente establecidas, siempre que resulten aplicables a los bienes de que se trate.*

*Cuando se trate de bienes respecto de cuyos precios medios de mercado se aprueben periódicamente tablas oficiales por la Administración tributaria, éstas pueden constituir medio de comprobación de valores.*

*3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 anterior, cuando los interesados hubieran consignado como valor real de los bienes transmitidos uno igual o superior al resultante de la aplicación de las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible reglamentariamente establecidas, no procederá la comprobación por ningún otro medio diferente.”*

Sin embargo, como se ha incidido a lo largo de esta recomendación, la liquidación girada por el Ayuntamiento de Basauri lo fue en concepto de IIVTNU y no de ITPyAJD. Asimismo, tampoco concurre, en este caso, el presupuesto de hecho que habilitaría, a la Hacienda Foral de Bizkaia a acudir al VMA, pues las partes en ambas transmisiones han reconocido que el valor real de la transmisión se había





situado por encima de los parámetros mínimos que fijaba el VMA. Así, en 2003 la adquisición de la vivienda se realizó por un importe de 168.283,39 € y el valor real de la transmisión ascendió a 170.000 € en 2021.

Además, en relación con esta argumentación y avanzando ya la falta de alcance probatorio de una mayor capacidad económica sujeta a tributación de la contribuyente vinculada al recurso al VMA, se ha de incidir en un argumento apuntado en la petición de información, en la que se acreditaba que el VMA de la vivienda en el momento de la adquisición, tal y como probaba el informe del Jefe del Servicio de Catastro y Valoración de 8 de mayo de 2003 -al que ha tenido acceso esa entidad local como al resto de la documentación a la que estamos haciendo referencia-, no fue de 91.944,53 €, sino que la concreta transmisión en ese momento se sujetó a un VMA de 109.348,32 €. Este mismo importe, 109.348,32 €, de hecho, constituyó la base imponible del ITPyAJD autoliquidado y abonado por la interesada el 5 de septiembre de 2003 (109.348,32 € x 6% = 6.560,89).

Esto es, los 91.944,53 € esgrimidos por el Ayuntamiento de Basauri como valor de adquisición responden a un VMA que tampoco se acomodó al VMA que realmente se tomó en consideración en 2003 a efectos de ITPy AJD.

Se ha de tener presente, según ha reconocido el Jefe de Sección de Valoración del Servicio de Catastro y Valoración de la Diputación Foral de Bizkaia, en su informe de 9 de marzo de 2022, que en abril de 2004 se realizó, de oficio una corrección de los datos catastrales relativos a la superficie del inmueble en el que se ubica esta vivienda, que, como consecuencia, pasó de tener una superficie de 74 m<sup>2</sup> con la que había figurado hasta ese momento a 65,02 m<sup>2</sup>, superficie con la que figura en la actualidad. Esa corrección tuvo incidencia en el VMA del inmueble, pero no ha sido tomada en consideración por esa entidad local.

En segundo lugar, a juicio del Ararteko, el recurso al VMA que es un valor ajeno al que define la norma que determina el incremento de valor sobre la comparación del valor de adquisición y el de transmisión puede afectar también al principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues con independencia de que se haya obtenido un incremento de valor o no con la transmisión del inmueble, dicha transmisión se va a sujetar al impuesto y a grabar con una cuota tributaria que, conforme al principio de capacidad económica del sujeto pasivo, sólo sería admisible ante supuestos en los que la transmisión hubiese puesto de manifiesto no sólo un incremento de valor del terreno sino que éste superaba muy ampliamente el importe de la concreta cuota tributaria a abonar.

La aplicación al caso de los valores de transmisión escriturados o del VMA no puede hacerse derivar del criterio que, en cada momento, desee o mejor convenga a la administración tributaria.



Si hay un ámbito del derecho administrativo particularmente sujeto al principio de legalidad es el derecho tributario. La administración tributaria no puede exigir un impuesto al margen de las previsiones que regulan ese concreto impuesto.

Sobre esta cuestión se ha de traer a colación la argumentación y el fallo del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 3 de Bilbao, de fecha 14 de junio de 2018, en virtud del que se condena al Ayuntamiento de Barakaldo a devolver la cuota abonada por los recurrentes, en aquel caso, 588,70 €, tras anular la resolución impugnada por ser disconforme a derecho y no ajustarse a la doctrina emanada por el Tribunal Constitucional.

El supuesto de hecho objeto de análisis en esta sentencia resulta similar al que se refleja en este expediente de queja: transmisión en virtud de compraventa de un inmueble ubicado en Barakaldo el 12 de enero de 2016, por un importe de 179.000 €, que había sido adquirido el 17 de agosto de 2004, por un importe de 188.117 €, esto es, un inmueble vendido con una pérdida neta de 9.117 € al cabo del tiempo transcurrido. Para cuantificar la liquidación el Ayuntamiento de Barakaldo tomó como base imponible el valor real del suelo, que a efectos de IIVTNU tenía el bien en el momento del devengo del impuesto, un valor de 63.591,18 €.

En su sentencia de 14 de junio de 2018, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo hace un repaso exhaustivo de la doctrina dictada por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017, en virtud de las que el TC estimó parcialmente las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas y en consecuencia, declaró inconstitucionales y nulos algunos artículos de las Norma Forales reguladoras de este impuesto en Gipuzkoa y Álava, así como la Ley de Haciendas Locales, en la medida en la que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, impidiendo a los sujetos pasivos que pudiesen acreditar esta circunstancia. Resultan particularmente clarificadoras las reflexiones que se recogen en el fundamento jurídico 4 de esta sentencia, en la que se precisa que:

*"4. La cuestión suscitada en el presente procedimiento responde con plena identidad al de los supuestos de hecho de las sentencias referidas y ampliamente transcritas: lejos de producirse un incremento en el valor de los terrenos, y pese al esfuerzo argumental de la Letrada de la Administración, la realidad es que el inmueble cuya transmisión fue objeto de gravamen, se vendió doce años después de su adquisición por un precio inferior en 9.117 euros. Frente al argumento de la Administración de que se ha producido una plusvalía cuantificada de forma objetiva o un incremento del valor catastral, calculado conforme a la ordenanza fiscal, la realidad, manifiesta en la compraventa y el precio por el que ésta se llevó a cabo, arroja una conclusión opuesta. Que las*

*escrituras no desglosen qué parte del importe de la compraventa corresponde al valor del suelo y cuál a la construcción resulta un argumento ingenioso, pero artificioso: resulta inverosímil que haya bajado tanto el valor de la construcción mientras que el del suelo subía hasta compensar la bajada de aquel y justificar la presencia de una plusvalía. Pretender cargar a los recurrentes con la justificación de que se ha producido un decremento del valor de los terrenos, cuando ha bajado apreciablemente el del inmueble, resulta una carga diabólica que no puede ser admitida.*

*La STC 59/2017, de 11 de mayo, es terminante al respecto: "al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE " ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 ). ""Una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal" ( STC 26/2017 )". "Al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, "lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE " ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). No hay que descuidar que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender", pues las concretas disfunciones que genera vulneran "las exigencias derivadas del principio de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017 , FJ 4)."*

En tercer lugar, las entidades locales y en consecuencia, el Ayuntamiento de Basauri en la aplicación de los tributos no puede obviar la profunda crisis económica que ha incidido de manera evidente e incuestionable en el mercado inmobiliario, tanto en el valor de las construcciones como en el valor del suelo sobre el que estas se asientan. No en vano, en la primera de las cuestiones de inconstitucionalidad sobre la que se pronunció el TC en su sentencia 26/2017, se ponía de manifiesto como un solar ubicado en el municipio de Irun había sufrido en un período de 9 años una depreciación de más de 2 millones de euros.

En cuarto lugar, se ha de incidir en que la comprobación de valores exige una labor más concreta y específica que acudir a unos valores objetivos de referencia. Así,



según reconoce el TS, los valores de referencia *“no han sido creados para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación de visu.”* (STS 39/2021, de 21 de enero, número de recurso 39/2019)

Se ha de poner de manifiesto que este Alto tribunal ha cuestionado, la validez de la motivación de una comprobación de valores por referencia a unos valores objetivos, como son los valores catastrales. Los valores catastrales al igual que el VMA son valores objetivos, concretados de acuerdo a normas técnicas de valoración, de determinación individualizada, que se actualizan anualmente y que no superan el valor de mercado.

En efecto, la STS de 18 de diciembre de 2018, número de recurso 3947/2017, fijó la siguiente doctrina: *“el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (art.57.1.b) de la LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo”.*

La jurisprudencia del TS relativa a la comprobación de valores de los bienes inmuebles incide -ya desde el STS de 29 de marzo de 2012, dictada en unificación de doctrina- en la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita al mismo. Una actuación que no nos consta que se haya seguido en este caso.

6. El art. 33.1 de la CE reconoce como un derecho la propiedad privada, por su parte, el artículo 1 del Protocolo nº1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos reconoce la protección del derecho a la propiedad, y lo protege frente a interferencias estatales en el *“disfrute pacífico de las posesiones”*. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) tiene reconocido que la recaudación de impuestos supone una interferencia en este derecho. Esta interferencia viene ya justificada por el propio Convenio, puesto que el apartado 2 del artículo 1 del Protocolo reconoce el derecho de los Estados *“de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para (...) garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones y de las multas.”* Sin embargo, la interferencia debe ajustarse a los requisitos del apartado 1; en particular, debe tener lugar *“en las condiciones previstas por la ley”*, un concepto que también incluye la jurisprudencia (sentencia [Spacek s.r.o. c. República Checa](#), 9 de noviembre de 1999, demanda 26449/95, párrafos 40, 41, 54).

A su vez, la no revocación de la decisión adoptada, esto es, la no devolución a la persona contribuyente de las cantidades pagas de más constituiría, en sí misma, una nueva vulneración del derecho de propiedad, según ha defendido el TEDH en el caso [S.A. Dangeville c. Francia](#), 16 de abril de 2002, demanda nº 36677/97, párrafos 49 a 61.

7. En conclusión, el IIVTNU debe responder al paradigma de tributo acorde con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo basado en los principios constitucionales del artículo 31.1, en particular *“sin que en ningún caso resulte confiscatorio”*

La no confiscatoriedad es una garantía constitucional, orientada a prevenir abusos en la imposición. La prohibición de confiscatoriedad supone incorporar al sistema tributario otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible.

En el caso concreto, la reclamante en queja sí obtuvo un pequeño incremento formal de valor con la transmisión de su vivienda, 18 años después de su adquisición. Ahora bien, dicho incremento de valor no sólo fue consumido íntegramente con el importe de la cuota tributaria pasada al cobro por el Ayuntamiento de Basauri -lo que en sí mismo ya resultaba absolutamente confiscatorio- sino que la cuota tributaria girada superó incluso el beneficio formal derivado de la transmisión.

Si se obvia la realidad del mercado inmobiliario se corre el riesgo de repetir el mismo error que ya denunció la STC 59/2017, de 11 de mayo, y por tanto, *“lejos de someter a tributación por una capacidad económica susceptible de gravamen, se estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE”*

Por todo ello, en conformidad con lo preceptuado en el artículo 11 b) de la Ley 3/1985, de 27 de febrero, por la que se crea y regula esta institución, se eleva la siguiente

### **RECOMENDACIÓN**

Que el Ayuntamiento de Basauri revoque de oficio la liquidación girada, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la reclamante, porque la cuota girada superaba el incremento patrimonial realmente obtenido con la transmisión de la vivienda.

