EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017 Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 1163/2018

Luis Ángel GOLLONET TERUEL

Magistrado especialista del orden Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Cristina PÉREZ-PIAYA MORENO

Doctora en Derecho. Magistrada suplente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

SUMARIO:

1.- Introducción

2.- El funcionamiento de la plusvalía

3.- El devengo del impuesto cuando el precio de venta del inmueble es inferior al de adquisición, al de construcción o al valor catastral

4.- Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, del Real Decreto Legislativo 2/2004 por Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017

5.- Tratamiento jurisprudencial diverso de los recursos presentados contra las liquidaciones del IIVTNU

6.- La problemática de los efectos de la declaración inconstitucionalidad de una ley

7.- Práctica tributaria transitoria

8.- Sentencia 1163/2018 del Tribunal Supremo

9.- Propuestas legislativas de reforma de la LHL

10- Conclusiones

1.- INTRODUCCIÓN.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), conocido popularmente como "plusvalía", se encuentra desarrollado en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante LHL). Este impuesto también está regulado por las respectivas ordenanzas fiscales de cada Ayuntamiento.

Es un tributo municipal que grava las rentas inmobiliarias urbanas de carácter extraordinario que se producen por la transmisión de la propiedad o por la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio.

El impuesto solo recae sobre los bienes "inmuebles", y dentro de estos solo sobre los "urbanos". Su origen está relacionado con el antiguo arbitrio municipal de plusvalía y desde su origen fue criticado, ya que tratándose de un gravamen sobre las plusvalías, desde hace tiempo se reclama su supresión para evitar la que algunos califican como posible doble imposición, pues en la imposición sobre la renta también se gravan las ganancias patrimoniales.

El fundamento de este tributo local se encuentra en la participación que deben tener las corporaciones locales en una parte de las plusvalías generadas en los terrenos de propiedad particular por la actuación urbanística y de realización de obras y servicios por las Administraciones Públicas.

Los precedentes históricos de la actual plusvalía buscaban gravar la especulación urbanística, ya que se entendía que debían pagar el impuesto los propietarios que veían aumentado el valor de sus terrenos, sin realizar ningún tipo de obra o inversión, por el normal desarrollo de las ciudades o por las inversiones en obra pública y equipamientos que realizaba el Ayuntamiento.

Ahora bien, lo que se sometía a tributación era la que se consideraba como plusvalía inmerecida, por lo que, a diferencia de la regulación actual, se permitía deducir de la base imponible el incremento del valor debido a las mejoras realizadas por el propietario del inmueble.

La Constitución Española da fundamento al impuesto actual, ya que según el artículo 47.2 "la Comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos". Para el Tribunal Supremo el impuesto se configura como un derecho de la Administración Local a participar en la plusvalía de los terrenos que deriva fundamentalmente de la realización de obras o servicios públicos o cualquiera otra causa que sea ajena a la acción del propietario (Sentencia de 4 de octubre de 1991).

En resumen, por lo que se refiere a su naturaleza jurídica se trata de un tributo, en concreto un impuesto, municipal, potestativo (aunque todos los grandes municipios lo han regulado), objetivo, real, directo e instantáneo.

2. EL FUNCIONAMIENTO DE LA PLUSVALÍA

La regulación del Impuesto depende de cada Ayuntamiento a través de sus respectivas ordenanzas fiscales, puesto que es un impuesto potestativo y corresponde a cada corporación local la decisión sobre su implantación o no, y sobre si se sigue el sistema de liquidación o de autoliquidación en caso de establecer el impuesto.

Pero en todo caso hay unas normas comunes, las estatales, con independencia del procedimiento específico para su recaudación, y estas normas son las establecidas en la LHL.

De tal manera que realizado el hecho imponible, generalmente por la venta de un inmueble, los vendedores vienen obligados a autoliquidar el impuesto (en la mayoría de los casos) o a comunicarlo al Ayuntamiento para que este gire la correspondiente liquidación.

Para el cálculo de la cuota tributaria hay que determinar cuál es el incremento del valor del citado inmueble, incremento que se calcula por la diferencia de valor entre el momento de la adquisición y el momento de la venta.

Y lo que sucede es que las normas de este impuesto están basadas en la premisa falsa de que siempre y en todo caso se ha producido un incremento de valor.

Esto es, mediante una fórmula complicada, deliberadamente compleja, la forma para el cálculo del incremento del valor arroja siempre un resultado positivo, pues considera que en toda transmisión ha habido un incremento del valor.

Es lo que podríamos denominar la versión legislativa del mantra propio del "boom inmobiliario" que todos hemos escuchado alguna vez: "los pisos nunca bajan de precio".

Sin embargo, la realidad nos ha demostrado que los pisos igual que suben también bajan de precio, y por tanto las normas reguladoras de este impuesto, al estar fundamentadas en la premisa de que siempre hay "incremento de valor", se han reputado contrarias al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido y que exige, en síntesis, que solo se graven las manifestaciones de riqueza.

Por tanto, cuando se vende un inmueble por un valor inferior al de adquisición, algo que no ha sido infrecuente tras la crisis inmobiliaria, este impuesto resulta contrario a la Constitución, pues pretendía gravar (y gravaba) manifestaciones de riqueza inexistentes en casos en que no había incremento de valor, sino auténticas pérdidas, lo que, además, resultaba profundamente injusto, ya que las normas

reguladoras del impuesto no contemplaban otra opción que no fuera la de que siempre había un "incremento del valor".

3.- EL DEVENGO DEL IMPUESTO CUANDO EL PRECIO DE VENTA DEL INMUEBLE ES INFERIOR AL DE ADQUISICIÓN, AL DE CONSTRUCCIÓN O AL VALOR CATASTRAL.

En los últimos años se ha venido alertando de una situación que estaba aconteciendo con demasiada frecuencia, el inexorable devengo del IIVTNU, la llamada 'plusvalía', en las transmisiones de inmuebles en que el precio es notoriamente inferior al que se pagó por su adquisición, al propio valor de construcción o al valor catastral.

Esta circunstancia es un contrasentido si se tiene en cuenta que, como hemos señalado, el IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos, incremento que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

En la última época se han dado incluso casos en que, contrariamente a lo dispuesto en el art. 23.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario[1], los valores catastrales superaron a los de mercado, pues las ponencias de valores, cuya revisión resulta obligada, se sustentaban en el valor de mercado del suelo determinado mediante estudios realizados antes de la incidencia de la crisis en el precio del suelo.

Pues bien, si el valor de mercado del suelo durante el período a considerar para el cálculo de este impuesto hubiera disminuido, lo que a consecuencia de la crisis económica sufrida comenzó a ser habitual, lo que se revela prima facie es que no concurriría el hecho imponible de este tributo. Estaríamos, en puridad, ante un caso de no sujeción que impediría tanto el nacimiento de la obligación tributaria de pago en relación con el IIVTNU como el de toda obligación tributaria formal. De hecho, las iniciativas legislativas a las que luego haremos referencia van en este sentido, al considerar estos casos como supuestos de no sujeción.

Consecuentemente, la emisión de liquidaciones municipales en estos supuestos aplicando las reglas de cuantificación de la base imponible que se establecían en el art.

[1] El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase. En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio.

107 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, resultaba no solo contraria al art. 104.1 de la LHL, al no concurrir el hecho imponible, sino también a lo previsto en el art. 2.c) de la Ley General Tributaria (LGT) y al propio principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 de la Constitución[2].

A lo que debe añadirse que, como ya se defendía por distintos autores, el sistema de cuantificación establecido en el art. 107 del TRLRLH para el IIVTNU y los resultados que ofrecía no constituía sino una presunción *iuris tantum* del incremento de valor del suelo que debería quedar desvirtuada ante la acreditación de que tal valor había sido, en realidad, otro distinto al resultante de la aplicación de aquellas reglas. Prueba que habría de practicarse por el interesado, bien con la presentación de la declaración o la autoliquidación, en su caso, o bien en el desarrollo de un procedimiento de comprobación de valores mediante tasación pericial contradictoria, prevista en el artículo 57.2 de la LGT.

En cuanto a la jurisprudencia emitida sobre este particular, ya el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de abril de 1996, concluyó que no había existido plusvalía, sino más bien 'minusvalía', en un caso en que cuando se produjo la compra-venta de los terrenos estaban suspendidas las licencias urbanísticas, quebrándose toda expectativa urbanística por la suspensión de licencias. Y en similar sentido se pronunció de nuevo en Sentencia de 30 de noviembre de 2000, anulando la liquidación.

Posteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la didáctica Sentencia de 21 de marzo de 2012, sostuvo que cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. El real incremento del valor de los terrenos ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107. Y precisaba que puede incluso acudirse a la tasación pericial contradictoria,

[2] *Vid.* SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EVA Mª, en "El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el IIVTNU en la Unión Europea", Revista Quincena Fiscal, nº 3 de 2018, Estudios, Editorial Aranzadi S..A.U., Cizur Menor. Esta autora pone relieve que el impuesto puede resultar por sí mismo confiscatorio cuando se gravan manifestaciones de incrementos de valor que no son reales ni ciertas. "*El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana debe respetar los principios constitucionales en materia tributaria en la concreción del incremento de valor de los terrenos para valorar la carga impositiva, teniendo presente si la transmisión del inmueble se ha producido con pérdidas o ganancias para el contribuyente y, siempre de acuerdo con los valores de adquisición y transmisión del bien para fijar con rigor la cuantificación del devengo del impuesto. Todo ello, para evitar incurrir en tener que pagar una plusvalía superior al beneficio logrado por la venta de cualquier bien urbano, por cuanto se estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en clara contradicción con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31.1 de la Constitución española de 1978*".

en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107.

Asimismo, el TSJ de Valencia, en Sentencia de 12 junio de 2000, anuló una liquidación del impuesto por entender que el valor catastral en el momento del devengo superaba el valor de mercado.

Fueron también favorables a este criterio, verbigracia, las Sentencias del TSJ de Cataluña de 9 de mayo de 2012 y de 22 de mayo de 2012 y la del TSJ de Castilla- La Mancha, de 17 de abril de 2012.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid venía considerando, en la línea del de Cataluña, y desde diciembre de 2014, que el artículo 107 de la LHL constituía una presunción "iuris tantum", que admitía prueba en contrario.

Ahora bien, a pesar de que la jurisprudencia empezaba a ser contraria a apreciar el devengo del tributo cuando no existía verdadero incremento del valor del terreno, con la regulación vigente no siempre que el sujeto pasivo hubiera obtenido una pérdida patrimonial con la venta podía colegirse que el valor del bien hubiera disminuido y que, por tanto, no se hubiera producido el hecho imponible, pues la ley no partía de una comparación entre el valor inicial y el valor final, sino que aplicaba unas ficciones legales mediante unos porcentajes anuales. Para defender la inexistencia del hecho imponible había de poder aportarse un informe técnico que avalase que ambos precios eran los de mercado, para demostrar en última instancia que no había habido incremento 'real' del valor del suelo.

Corolario de todo lo anterior es que para defender la no sujeción al impuesto habría que probar, en definitiva, que no había existido incremento real del suelo, cuestión que solo en algunos casos es fácil de constatar; por ejemplo cuando se trata de transmisiones efectuadas a través de adjudicación del bien en subasta pública, cuando la propia ponencia de valoración refleja una ausencia de incremento o una bajada del valor o cuando ha habido previa comprobación de la Administración.

En definitiva, el procedimiento de recaudación del impuesto, como antes se dijo, estaba basado en una premisa general, articulada mediante una compleja fórmula, en la que había una presunción de que "siempre había incremento de valor" y que, salvo el recurso a la vía judicial, apenas permitía en la propia vía administrativa la acreditación de que no hubiese habido tal incremento de valor.

4.- DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1, 107.2 A) Y 110.4, DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004 POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 11 DE MAYO DE 2017.

Un punto de inflexión en esta situación ha sido el dictado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En este pronunciamiento se parte de lo sostenido por el mismo tribunal en las SSTC 26/2017 y 37/2017, en las que se concluía en un supuesto sustancialmente idéntico, que el tratamiento que otorgaban las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava "*a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, 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 inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE*" (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

En relación con el principio constitucional de capacidad económica, reconoce la Sentencia 59/2017 que basta con que "*dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo*", pero que lo que no es admisible es, como había dicho en aquellas sentencias, "*establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia*" (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). De modo que, continúa la sentencia, aunque puede establecerse un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, no puede someterse a tributación una renta irreal.

A continuación, la sentencia estudia la configuración legal del tributo y sostiene que el hecho de que el nacimiento de esta obligación tributaria se haga depender de la transmisión de un terreno es una condición necesaria, pero no puede erigirse en una condición suficiente para el devengo de un tributo cuyo elemento objetivo del hecho imponible es precisamente el "incremento de valor" de un terreno.

Por este motivo al hecho de la transmisión hay que añadir la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, que será el exponente de la capacidad económica. De no producirse ese incremento en el valor del terreno

transmitido no se estará ante una capacidad económica siquiera potencial, sino irreal o ficticia, lo que vulnera, como ya se dijo en la STC 37/2017, el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Por las mismas razones que sirvieron para declarar la nulidad de la antedicha regulación foral, se concluía en esta sentencia "*que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)".*

Las razones que sustentan esta decisión no son otras que las que se refieren al establecimiento en la norma de una ficción según la cual el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal se traduce en todo caso en un incremento de valor y, por tanto, en una manifestación de capacidad económica que hace tributar a determinados contribuyentes por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

En definitiva, lo que se sostiene en esta sentencia es que la configuración legal del impuesto permite someter a tributación hechos que no denotan ninguna capacidad económica y que no deberían quedar sujetos al impuesto en ningún caso; de ahí que no quepa entender salvada esta situación por el hecho de que puedan establecerse determinadas reducciones del valor catastral por parte de los ayuntamientos o de que los mismos puedan ser actualizados a la baja, pues la simple minoración del importe no impide que se siga devengando el tributo y, por ende, vulnerando el principio constitucional de capacidad económica[3].

[3] *Vid.* de nuevo a SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M., en "El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el IIVTNU en la Unión Europea", *Ibídem*, y a GARCÍA FRÍAS, M.A., en "Reflexiones sobre el presente y futuro del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59, de 11 de mayo", Civitas, Revista española de Derecho Financiero, n.º 175, 2017, pp. 23-38.

5-.TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL DIVERSO DE LOS RECURSOS PRESENTADOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES DEL IIVTNU

A pesar de la aparente claridad de que goza la sentencia y de declarar en su fallo la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, los efectos de esta declaración no han podido concretarse de manera indubitada. No en vano, no solo se introduce en el fallo de la sentencia la adenda "*pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*", sino que en el último fundamento de derecho se efectúan una serie de precisiones sobre su alcance:

"*a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)."

Con estas previsiones se hace difícil mantener un tratamiento unitario por parte de los órganos judiciales a la hora de resolver si deben anularse o no todas las liquidaciones emitidas con fundamento en los preceptos que han sido declarados inconstitucionales, sin perjuicio de que lo que realmente queda claro es que la ejecución

de esta sentencia exige al legislador español la introducción de las modificaciones normativas pertinentes para que pueda determinarse de manera precisa el incremento de valor real susceptible de ser gravado por el impuesto y para evitar que se sigan sometiendo a tributación supuestos en los que no concurra el necesario incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Estas modificaciones deberían referirse, en principio, a la determinación de la base imponible y a las limitaciones a la comprobación y prueba de la misma.

Además, el hecho de que solo se declare la inconstitucionalidad de determinados preceptos que regulan la determinación de la base imponible del impuesto en el particular de someter a tributación circunstancias de inexistencia de incremento de valor, y no de forma absoluta, puede provocar dificultades en la práctica y evidentes dudas en la aplicación que de este fallo hagan los tribunales[4].

Por estos motivos, en cuanto a las solicitudes de devolución de cuotas ingresadas por la práctica de autoliquidaciones del IIVTNU previas a esta declaración de inconstitucionalidad, el tratamiento en nuestra jurisdicción no ha sido unánime.

Fundamentalmente existen dos corrientes:

1) la que propugna que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos es incondicionada y ex origine e implica la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos sin que sea necesario valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica; es la que podríamos denominar "tesis maximalista";

y 2) la que defiende la necesidad de acreditar y probar que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, para evitar que

[4] Para PALAO TABOADA, C., en "Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU", Nueva Fiscalidad, n.º 2, 2017, estudio dedicado al análisis de las sentencias del TC 26/2017 y 37/2017, estos preceptos deben ser anulados totalmente sin excepciones, al ser radicalmente injusto y dogmáticamente erróneo declarar inconstitucionales solamente los artículos que regulan la determinación de la base imponible del impuesto cuando someten a tributación circunstancias de inexistencia de incremento de valor. Sostiene que "*dicho fallo* -que es idéntico al de la Sentencia 59/2017- *difícilmente se ajusta al concepto de "sentencia interpretativa", porque no propone una interpretación de la norma que salve su inconstitucionalidad sino que delimita su ámbito de aplicación con este fin (únicamente a los supuestos en los que no exista incremento de valor). Esto supone, en realidad, reescribir la norma, posibilidad que repudia la doctrina del propio TC*". Y añade que "*salta a la vista la injusticia de este fallo, pues un contribuyente que obtenga una pérdida como consecuencia de la transmisión del inmueble se verá libre del IIVTNU mientras que otro que haya obtenido una mínima plusvalía quedará sujeto a él sobre una base imponible seguramente muy superior al importe de ésta*". Págs. 21 y 22.

tenga lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo; a esta corriente la vamos a denominar "tesis minimalista".

1) Tesis maximalista:

Los órganos judiciales que siguen esta corriente han considerado que la STC ha expulsado definitivamente del ordenamiento jurídico los preceptos antedichos. Tal es el caso del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, que en sentencia de 7 de julio de 2017, estimó íntegramente el recurso interpuesto contra la denegación de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas por el IIVTNU y acordó la consecuente devolución de ingresos indebidos. Funda su tesis maximalista de la declaración de inconstitucionalidad de estos preceptos en las siguientes razones:

- La STC no contiene un fallo meramente interpretativo. Reconoce que los preceptos han sido "expulsados del ordenamiento jurídico", lo que significa que no existen, y además ex origine.

- Seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, "*supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución) (STC 16/2017)*".

- Eliminado el art. 107.1 y 107.2.a, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ella, la limitación de los veinte años, la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo y que este se determina conforme a los apartados 2 y 3; y el porcentaje del apartado 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4. Sería necesario fijar los elementos determinantes de la base imponible conculcando el principio de reserva de ley en materia tributaria.

- La expresión "*son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*" no está dirigida a los aplicadores, ayuntamientos y órganos judiciales, sino al legislador, pues, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos, y habiendo declarado constitucional el tributo de la plusvalía en sí, lo que indica es cómo se debe regular para que se ajuste a la constitucionalidad.

- La pervivencia de estos artículos se erigiría en el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función de si ha habido incremento de valor o no.

Interpuesto recurso de casación contra esta sentencia por el Ayuntamiento de Zaragoza el mismo ha sido admitido por Auto del TS de 27 de noviembre de 2017 en el que se identifica la cuestión jurídica suscitada con la determinación de si, para garantizar la seguridad jurídica del artículo 9.3 CE, la igualdad en la aplicación de la ley del artículo 14 CE y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria de los artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE, la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica. Admitido que se trata de una cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por cuanto de ser errónea esa «tesis maximalista» produciría un grave daño al interés general [artículo 88.2.b) LJCA], porque puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], y porque supone la interpretación y aplicación aparentemente con error de la doctrina que dimana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 [artículo 88.2.e) LJCA], se sostiene por el TS que la conveniencia de un pronunciamiento de este órgano que la esclarezca es evidente por la indudable relevancia para los ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

Posteriormente se han dictado otros autos admitiendo los recursos de casación interpuestos por distintos Ayuntamientos (Santander, La Coruña y Zaragoza) contra las sentencias de diferentes Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que estimaban íntegramente los recursos interpuestos frente a las denegaciones de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas por el IIVTNU y acordaban la consecuente devolución de ingresos indebidos.

En síntesis, la tesis maximalista considera que ni la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 ni las precedentes sentencias 26/2017 y 37/2017, son interpretativas, lo que implica que se esté ante una declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL incondicionada, que no se limita a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de plusvalía.

En definitiva, al haberse privado de base legal al impuesto, hasta que se regule de nuevo el IIVTNU, ni el ayuntamiento puede decir cómo se determina o no el incremento o qué procedimiento o prueba cabe, ni al juez le está permitido hacerlo, correspondiendo esta tarea únicamente en el futuro al legislador[5].

[5] Este es el criterio sostenido verbigracia por las Sentencias de 14 de junio de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Santander; de 4 de julio de 2017 y de 7 de julio de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, de 31 de julio de 2017 del Juzgado de lo

Por lo que se refiere a los Tribunales Superiores de Justicia, ante una cuestión sustancialmente idéntica, se han adoptado distintas soluciones. Así, el TSJ de Madrid, en Sentencia de 5 de octubre de 2017[6], revoca la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y anula la liquidación tributaria inicialmente impugnada haciendo una revisión del planteamiento que había guiado a esa Sala en cumplimiento de la STC 59/2017. Si hasta su dictado venía entendiendo, en línea con lo mantenido por el TSJ de Cataluña, que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos luego anulados, que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos, tras la declaración de inconstitucionalidad de las normas, las liquidaciones han de ser forzosamente anuladas, pues el propio TC no admite una interpretación salvadora de los preceptos.

En definitiva, una liquidación girada en aplicación de unos preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos…) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, debe ser anulada. Lo contrario "*implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad*". También ha sido admitido por el TS el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra esta Sentencia (Auto de 9 de marzo de 2018).

En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia núm. 787/2017, de 30 de octubre, en la que se parte de nuevo de que las normas antedichas han sido ya expulsadas del ordenamiento jurídico ex origine al ser declaradas nulas por inconstitucionales y del rechazo por parte del TC de una posible interpretación conforme o salvadora de la constitucionalidad de tales preceptos legales propuesta en los distintos procesos constitucionales, con carácter subsidiario, por la Abogacía del Estado y la Fiscalía General del Estado, so pena de admitir una reconstrucción de la norma por los órganos de gestión o judiciales. Y

Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza y de 30 de junio de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de A Coruña.

[6] En idéntico sentido las Sentencias del TSJ de Madrid de 21 de julio de 2017, de 5 de septiembre o de 21 de septiembre de 2017, entre otras.

entiende que lo que hace el TC es un mandato al legislador estatal para configurar debidamente el impuesto, con la "*consecuencia obligada de la declaración de invalidez de las correspondientes actuaciones municipales liquidadoras del impuesto de continua referencia -IIVTNU- por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atienda, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada sobre un elemento de la relación jurídico tributaria manifiestamente afectado por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria*".

De nuevo en idéntico sentido, el TSJ de Navarra, con ocasión de la resolución de un recurso de casación autonómico -nº 535/2016-, por Sentencia de 6 de febrero de 2018, en el que se cuestiona el alcance de la Sentencia del TC 72/2017 que declaró la inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, en línea con la doctrina que venía manteniendo en anteriores pronunciamientos, puntualiza lo siguiente: No cabe una interpretación de la STC conforme a la cual pueda y deba analizarse en cada caso concreto por los órganos judiciales en vía de recurso, si ha existido o no un incremento de valor; la liquidación girada en aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine y ex radice, no puede ser reexaminada a la vista del resultado de prueba alguna para la que se carece de parámetro legal; ante la inexistencia de dicho régimen legal, no solo no es posible determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera cuantificar la base imponible. Motivos por lo que considera procedente acordar la nulidad de las liquidaciones impugnadas que han quedado huérfanas de amparo legal[7].

En similares términos se ha pronunciado el TSJ de Galicia en Sentencia de 14 de julio de 2017 o el de Castilla y León en Sentencia de 27 de noviembre de 2017.

2) Tesis minimalista:

La corriente que defiende que para evitar que nazca el hecho imponible es necesario acreditar y probar que en el caso concreto no ha existido incremento de valor, finalmente adoptada por el Tribunal Supremo, ha sido seguida por otro grupo de órganos jurisdiccionales.

Exponente de esta tesis es la Sentencia de 13 de julio de 2017 del TSJ de Extremadura en la que, aunque se desestima el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Cáceres y se confirma la sentencia de instancia en la que se anulaba la liquidación tributaria, se hace una interpretación distinta del alcance del fallo de la Sentencia del TC 59/2017.

[7] En el mismo sentido la Sentencia del TSJ de Navarra 22 de febrero de 2018, dictada en el recurso de apelación núm. 568/2016.

A juicio de este TSJ el Tribunal Constitucional resuelve que la normativa reguladora de la base imponible del impuesto de plusvalía municipal establece una regla de valoración legal que no puede ser corregida cuando se produce una minusvalía, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica. De manera que, en los términos usados por ese pronunciamiento, "*Las consecuencias serán:*

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

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

Así pues, cuando se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible y la práctica de la prueba pericial contradictoria será un mecanismo de prueba adecuado para fijarlo."

De lo que se colige que el TSJ de Extremadura considera que el alcance del fallo de la STC y de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL no pasa sino por probar que no habido existencia de incremento de valor para que puedan anularse las liquidaciones tributarias practicadas con arreglo a estos preceptos.

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2017, que aunque es posterior a la STC de 11 de mayo de 2017 no la cita ni hace referencia a ella, en la misma línea que el TSJ de Extremadura, considera que siendo el hecho imponible del impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto tras una transmisión del bien, de no producirse el mismo no cabría aplicar las normas de la determinación de la base imponible que prevé el art. 107 del TRLHL, de modo que al quedar acreditado que ha disminuido considerablemente el valor de los bienes y que no ha podido existir plusvalía, independientemente de que se produzca un incremento de los valores catastrales como consecuencia de las actualizaciones automáticas derivadas de las leyes presupuestarias anuales, no puede nacer la obligación tributaria.

Merece especial consideración la Sentencia del TSJ de Valencia de 16 de noviembre de 2017, en la que se modifica el criterio que había sostenido en Sentencia de 24 de octubre de 2017 en la medida que abogaba por la inviabilidad absoluta de determinar y exigir el IIVTNU en su actual regulación legal tras la STC 59/2017.

La nueva tesis de este Tribunal propugna en cambio que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española en su configuración actual, sino que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. De tal forma que una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL. En cuanto a la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo sostiene este pronunciamiento que debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, "*debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC. Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno*".

Por último debe hacerse mención al Auto del TS de 9 de mayo de 2018[8] que admite el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Tarragona contra la sentencia de 20 de octubre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Tarragona, que estimaba el recurso contencioso-administrativo deducido frente a la denegación de una devolución de ingresos indebidos por el IIVTNU devengado por la transmisión de un inmueble de uso comercial sito en el municipio.

La sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Tarragona estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por una mercantil y reconoció su derecho a percibir una concreta suma como ingreso indebido tributario porque, con

[8] Recurso de Casación núm. 1775/2018.

independencia del debate en torno a la interpretación de la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, de la demanda se deduce que el inmueble se adquirió por una suma y se vendió por otra inferior, lo que demuestra una inexistencia de incremento de valor.

La Administración no probó por contra que existiera ningún incremento de valor del inmueble, como sostiene es su obligación a partir de la nueva regulación, y eso en el supuesto de acoger la interpretación que le era más favorable de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

Pues bien, a juicio del TS el recurso de casación preparado suscita una nueva cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siendo su objeto "*determinar en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo*" y si "*resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien, pudiendo alegar tal circunstancia incluso con posterioridad a formular su escrito de demanda*".

En cualquier caso, lo que quedaba pendiente de resolución por parte del Tribunal Supremo, en definitiva, para acabar con la situación de inseguridad jurídica actual, eran dos cuestiones:

a) Si la STC ha declarado la nulidad de la LHL y por tanto no hay ningún fundamento jurídico habilitante para la liquidación del impuesto, o si, por el contrario, la norma sigue vigente y solo es inconstitucional cuando no haya habido incremento de valor, lo que exigirá una prueba;

y b) una vez determinado el alcance de la nulidad, habrá que concretar desde qué momento se producen los efectos de la nulidad, si desde la fecha de la STC o desde la fecha de publicación de la norma.

6. LA PROBLEMÁTICA DE LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY.

La cuestión de los efectos que produce una Sentencia del TC que declara la inconstitucionalidad de una norma ha sido objeto de diversos planteamientos.

En puridad, el artículo 38 de la LOTC dispone que las Sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad "producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado", lo que ha planteado el interesante debate sobre si tales efectos lo son desde la fecha de publicación de la norma que se declara inconstitucional o desde la fecha de la publicación de la Sentencia.

En principio, una declaración de inconstitucionalidad de una norma que se reputa contraria a la Carta Magna debería tener efectos de nulidad (y no de anulabilidad) desde la fecha de la publicación de la norma, pues lo contrario supondría admitir que una norma contraria a la ley fundamental del Estado puede producir efectos y ser de aplicación, lo que contraría el elemental principio de superior jerarquía normativa de la Constitución.

Sin embargo, el propio TC desde la Sentencia de 20 de febrero de 1989 ha matizado el alcance de una declaración de inconstitucionalidad de una norma mediante la conocida como doctrina prospectiva.

La doctrina prospectiva, en síntesis, entiende que cuando un órgano constitucional tiene que enjuiciar la validez constitucional de una norma, y la posible declaración de inconstitucionalidad puede tener efectos nefastos para la economía o seguridad jurídica de un país, es posible que los efectos de esa declaración se limiten de alguna manera.

Generalmente la limitación opera mediante la declaración de que solo se producirán efectos desde la Sentencia y no desde la publicación de la norma, lo que permitirá que se produzca una mejor depuración del ordenamiento jurídico evitando el "gran freno" (greatest restraint) que ese miedo a los efectos perjudiciales de la Sentencia podría producir. Y es que si el Tribunal teme que con su Sentencia se pueda alterar gravemente la vida de un país, se sentirá condicionado a la hora de declarar la inconstitucionalidad de una norma, pero si sabe que puede declarar la norma de que se trate inconstitucional sin causar ese grave perjuicio, podrá llevar a cabo un mejor control de la adecuación constitucional de las normas.

Otro ejemplo de la limitación de los efectos de una Sentencia del TC lo encontramos en el caso de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 763 de la LEC, Sentencia 132/2010, de 2 de diciembre de 2010, Cuestión de inconstitucionalidad 4542-2001[9]. En esta ocasión se declaró contrario a la Carta Magna el citado artículo 763

[9] STC 132/2010, de 2 de diciembre de 2010: FJ 3: "*La aplicación de la citada doctrina al presente caso nos lleva a declarar la inconstitucionalidad de aquellos incisos de los párrafos primero y segundo del artículo 763.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, que posibilitan la decisión de internamiento no voluntario por razón de trastorno psíquico, pues, en tanto que constitutiva de una privación de libertad, esta medida sólo puede regularse mediante ley orgánica. Tal es el caso del primer inciso del párrafo primero del señalado artículo 763.1 LEC, según el cual «el internamiento, por razón de trastorno psíquico, de una persona que no esté en condiciones de decidirlo por sí, aunque esté sometida a la patria potestad o a tutela, requerirá autorización judicial», así como del primer inciso del párrafo segundo del mismo artículo que establece «la autorización será previa a dicho internamiento, salvo que razones de urgencia hicieren necesaria la inmediata adopción de la medida».*

de la LEC porque afectaba a un derecho fundamental, lo que requería ley orgánica según el artículo 81 de la Constitución, y había sido aprobado por ley ordinaria. Y el TC, pese a la declaración de inconstitucionalidad, no anuda a esta como efecto la declaración de nulidad de la norma, sino que permite su pervivencia en el ordenamiento jurídico para evitar un vacío normativo y realiza un requerimiento al legislador para que a la mayor brevedad dote de carácter orgánico a la ley ordinaria.

En definitiva, la posibilidad de no vincular inconstitucionalidad y nulidad ha sido reconocida por nuestra jurisprudencia constitucional en algunas ocasiones.

En línea con lo anterior, y en búsqueda de una justificación a la tesis minimalista, José M. Rodríguez Santos[10] sostiene que una misma ley o disposición normativa, con idéntica redacción, puede contener dos interpretaciones válidas en la que ha denominado "la teoría de las múltiples normas en el seno de una única disposición legal". Es decir, en un mismo precepto pueden coexistir dos normas antagónicas, siendo ambas válidas, en función del supuesto de hecho al que se aplique. En este caso concreto el artículo 107 de la LHL sería constitucional y por ende aplicable cuando exista incremento de valor, pero el mismo artículo sería inconstitucional e inaplicable cuando no hubiera incremento de valor del terreno[11]. No obstante se trata de una

---

Ciertamente en ambos casos nos hallamos ante unos preceptos incluidos en una ley ordinaria y dotados efectivamente de este carácter que, no obstante, regula una materia que, de acuerdo con la doctrina establecida en la STC 129/1999, FJ 2, es materia reservada a ley orgánica (artículos 17.1 y 81.1 CE), de tal modo que vulneran el artículo 81.2 CE.

A esta declaración de inconstitucionalidad no debe anudarse en este caso la declaración de nulidad pues esta última crearía un vacío en el Ordenamiento jurídico no deseable, máxime no habiéndose cuestionado su contenido material. Por otra parte, como recordamos en la antes aludida Sentencia del día de hoy en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4511-1999, (FJ 4), la posibilidad de no vincular inconstitucionalidad y nulidad ha sido reconocida por nuestra jurisprudencia.

Estamos, por consiguiente, en presencia de una vulneración de la Constitución que sólo el legislador puede remediar; razón por la que resulta obligado instar al mismo para que, a la mayor brevedad posible, proceda a regular la medida de internamiento no voluntario por razón de trastorno psíquico mediante ley orgánica".

[10] RODRÍGUEZ SANTOS, J., en el artículo doctrinal "Sobre las decisiones del Tribunal Constitucional anulando determinados preceptos de la Ley de Haciendas locales relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)". Carta tributaria. Revista de opinión, ISSN 2443-9843, Nº. 35, 2018., afirma que "*Desde el punto de vista teórico, cabría, después de la declaración de nulidad del TC, mantener la vigencia de las liquidaciones por el IIVTNU cuando existiera incremento de valor en la transmisión, arguyendo que dentro de la disposición anulada coexisten dos normas, una aplicable en caso de incremento y otra en caso de disminución de valor. Conforme a esta visión el TC habría declarado nula una de ellas (cuando no existe incremento) permaneciendo vigente la otra*".

[11] Sobre la posibilidad de que una norma sea a un tiempo constitucional e inconstitucional y lo llamativo de esta situación se ha pronunciado MERINO JARA, I., en "Inconstitucionalidad parcial del IIVTNU", *Forum Fiscal*, núm. 230, 2017.

propuesta doctrinal que no ha tenido expresa acogida en la jurisprudencia constitucional.

En el caso de la plusvalía, lo que ha sucedido es que el TC en su Sentencia, no ha utilizado de forma explícita o clara ninguna de las opciones a su alcance para modular los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 107 de la LHL.

Hay un llamamiento al legislador para que regule esta materia de forma respetuosa con el principio constitucional de capacidad económica, y se ha precisado que las normas que se declaran contrarias a la Constitución son nulas, pero no se ha especificado si a esa declaración de inconstitucionalidad se anuda el efecto de nulidad de las normas desde la Sentencia o desde la publicación de la norma.

Por lo que podemos concluir que en el caso de la plusvalía no se ha hecho uso de forma expresa ni de la doctrina prospectiva ni de otras fórmulas de limitación de los efectos de la Sentencia.

Y esto tiene una trascendental consecuencia pues, a la espera de lo que resolviera finalmente el Tribunal Supremo, cabían dos opciones interpretativas:

1) que se considerase que los efectos de la inconstitucionalidad son desde la fecha de publicación de la norma, en cuyo caso se habrían podido solicitar como ingresos indebidos todos los que se hubieran abonado y no hubieran prescrito por el transcurso del plazo de 4 años;

y 2) que se considerase que los efectos de la inconstitucionalidad son desde la fecha de publicación de la Sentencia, en cuyo caso no se habría podido solicitar nada más que la devolución de las cantidades abonadas desde esa fecha, pero no tendría cobertura jurídica que se siguieran girando liquidaciones del impuesto incluso aunque hubiera incremento de valor del terreno.

Todo ello sin perjuicio de que el Tribunal Supremo optase, como finalmente ha hecho, por limitar los efectos de la sentencia a los casos en que no hubo incremento de valor del terreno, confirmando la validez de la norma en los supuestos en que sí hubo una manifestación de capacidad económica.

Por último, resta decir que el artículo 32 de la Ley 40/2015 permite solicitar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por tratarse de un caso de inconstitucionalidad de la norma. Ahora bien, solo procederá la indemnización de la lesión cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme

desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada[12].

7.- PRÁCTICA TRIBUTARIA TRANSITORIA.

Resulta incontrovertido que se ha producido un mandato al legislador para que elabore un nuevo régimen legal del impuesto que impida la subsistencia de situaciones en las que no se produzca real incremento de valor y sean sin embargo sujetas a tributación.

Pero hasta tanto se apruebe la modificación legislativa pertinente o se resolvieran por el Tribunal Supremo los recursos de casación referidos, y una vez se ha declarado por sentencia del TC la nulidad de la norma, las entidades locales han estado siguiendo distintos criterios.

Esto ha generado, como antes señalábamos, cierta inseguridad jurídica, máxime si se tiene en cuenta que para poder inscribir en el Registro de la Propiedad la adquisición de una finca es requisito *sine qua non* haber presentado a liquidación la correspondiente escritura pública, por lo que, salvo en el caso de que no se quiera gozar de la protección que dispensa el Registro, toda adquisición de finca urbana debe ser declarada ante el Ayuntamiento correspondiente sin que se conozca de antemano si se ha devengado el impuesto.

En ciertos casos, los Ayuntamientos han acordado la suspensión del curso de los procedimientos de ingresos indebidos.

Tal es el caso del Ayuntamiento de Barcelona, que ha optado por esta solución inmediata mientras no se hayan definido los supuestos de ausencia de incremento de valor por el legislador, pues entiende que no puede llevar a cabo sus funciones de revisión en el ámbito de aplicación del tributo para garantizar la legalidad de su actuación.

No obstante, esta solución no ha sido refrendada por la justicia, pues como declara en sentencia de 28 de noviembre de 2017 el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Barcelona, en un recurso interpuesto frente a la desestimación presunta de una solicitud de devolución de ingresos indebidos que estaba suspendida "*no hay base legal para acordar la suspensión del procedimiento hasta que por el Parlamento estatal se adecúe la LHL a los pronunciamientos del TC*".

Por otro lado, este mismo ayuntamiento, ha procedido a suspender los procedimientos de liquidación y recaudación siempre que el contribuyente que tenga

[12] *Vid.* CREMADES SCHULZ, M. y VÉLEZ FRAGA, M., en "Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana". Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 2017.

que tributar por este impuesto considere que no se ha producido un incremento real de valor de los terrenos y presente una instancia acompañada de la documentación que acredite que no se ha producido este incremento, ya sea un peritaje, una escritura notarial u otro documento que considere adecuado. La resolución de estas instancias no tendrá lugar hasta que se modifique la Ley de Haciendas Locales. Asimismo, también se suspenderán los procedimientos de inspección en curso sobre transmisiones de inmuebles cuando el contribuyente alegue y adjunte la documentación que acredite esta falta de incremento del valor de los terrenos.

Esta opción, consistente en acordar la suspensión del curso de los procedimientos de ingresos indebidos, ha sido la escogida por otros consistorios españoles como el de Zaragoza, que asimismo ha dejado en suspenso los procedimientos de rectificación y de devolución de ingresos indebidos, lo que en todo caso podría dar lugar a entender desestimada la solicitud por el transcurso del plazo máximo para resolver por silencio administrativo negativo. Tal decisión se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 22.1 g) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en virtud del cual el transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se puede suspender "cuando para la resolución del procedimiento sea indispensable la obtención de un previo pronunciamiento por parte de un órgano jurisdiccional".

El problema es que la suspensión afecta solo a los procedimientos de devolución de ingresos, no así a las liquidaciones, de manera que los contribuyentes se ven obligados a declarar el impuesto aunque haya habido una minoración del valor y no concurra por tanto ninguna manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada por este tributo y a solicitar su devolución después.

Mientras la mayoría de los ayuntamientos se muestran reacios a suspender los procedimientos destinados a la liquidación y cobro del impuesto, y escogen únicamente suspender los de devolución de ingresos, en coherencia con la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos que amparaban el sistema de cuantificación de la base del impuesto, otros ayuntamientos como el de Cáceres han optado por suspender provisionalmente el procedimiento de recaudación en aquellos casos en los que lo reclame el contribuyente y siempre que demuestre que no se ha producido un beneficio en la transmisión o venta de la vivienda o inmueble y hasta la aprobación de la reforma legislativa.

Un paso más ha avanzado el Ayuntamiento de Málaga, que apenas conoció el fallo de la sentencia del TC procedió a anular el impuesto cuando se demuestra haber vendido por menos de lo que se adquirió mediante la liquidación por la Administración de una cuota cero.

Conviene añadir que el Tribunal Supremo, en la reciente Sentencia de 21 de mayo de 2018, dictada en el recurso de casación nº 113/2017, ha resuelto que en el caso de que la impugnación de la liquidación esté basada únicamente en la inconstitucionalidad de la norma que le dio cobertura, no puede inadmitirse un recurso contencioso-administrativo por no agotar la vía administrativa previa. El fundamento de esta decisión es que el órgano administrativo competente nunca podría estimar el recurso de reposición con base en la inconstitucionalidad de la norma ni tampoco dejar de aplicar la ley o expulsarla del ordenamiento, pues esto solo puede hacerlo el Tribunal Constitucional, aunque el recurso de reposición sea de interposición preceptiva por mor de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley de Bases de Régimen Local. Considera el Tribunal Supremo que esta solución no contradice lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sino que su aplicación ha de pasar por integrarlo con el contenido de los artículos 24.1 y 106.1 de la CE.

8.- SENTENCIA 1163/2018 DEL TRIBUNAL SUPREMO

El día 9 de julio de 2018, (justo en el momento del cierre de esta número y el día antes de que se publicara en la web del CEMCI), se publicó la Sentencia número 1163/2018 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés, y que resolvía uno de los recursos de casación admitidos para clarificar cuál debía ser el alcance de la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo, con una agilidad meritoria (la que no ha tenido el legislador), y con un claro afán clarificador (el que tampoco tuvo el Tribunal Constitucional) ha zanjado definitivamente la cuestión.

Y lo ha hecho inclinándose por la que líneas atrás hemos denominado “tesis minimalista”, pues considera por el Tribunal Supremo que los preceptos de la LHL son válidos y resultan de aplicación en los casos en que ha habido incremento de valor del inmueble en el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión, y que, por el contrario, los mismos preceptos no son de aplicación cuando se acredite que no ha habido tal incremento de valor.

El TS considera que la STC no ha expulsado del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2.a), pero que el artículo 110.4 de la LHL sí que ha sido totalmente eliminado del Derecho español.

Esto supone que el obligado tributario tenga en todo caso la posibilidad de acreditar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor (posibilidad que antes no tenía). Si ha habido incremento de valor, el sujeto pasivo tendrá obligación de

tributar por el mismo, pero, en caso contrario, si no ha habido tal incremento de valor (plusvalía), no procederá la liquidación del impuesto o, en su caso, procederá la anulación de la liquidación practicada o la devolución de ingresos indebidos.

Por tanto, tras la STS, la cuestión planteada en este artículo, en la práctica queda reducida a una cuestión puramente fáctica o probatoria, que dependerá de cada caso concreto y de si se prueba la existencia o inexistencia de plusvalía, ya sea para la autoliquidación o liquidación, ya sea para la solicitud de devolución de ingresos indebidos dentro del plazo de prescripción.

Y en materia probatoria, es muy importante recordar que es el obligado tributario quien, según el artículo 105 de la LGT y el TS, tiene la carga de probar la inexistencia de plusvalía, lo que podrá hacer mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, (como un informe pericial, la diferencia de precio en las escrituras, valoraciones realizadas por la propia Administración en otros tributos, o cualquier otro medio).

En conclusión, la STS 1163/2018 ha clarificado de forma definitiva cuál es el alcance de la STC 59/2017, con una tesis que resulta más favorable a la recaudación de las corporaciones locales y que atribuye a los obligados tributarios la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, de tal forma que cuando se acredite la inexistencia de plusvalía no surgirá la obligación tributaria (o surgirá la opción de anular la liquidación o el derecho a la devolución de ingreso indebido en su caso), pero, en caso contrario, habrá obligación de abonar la cuota tributaria correspondiente. Se ha rechazado finalmente de plano la que se había denominado “tesis maximalista”.

9.- PROPUESTAS LEGISLATIVAS DE REFORMA DE LA LHL.

Según los datos oficiales el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaudó en todo el territorio nacional en el año 2016 la cantidad de 2.577 millones de euros, frente a los 2.417 millones de euros de 2015, 2.057 millones de euros de 2014 o los 1.711 millones de euros de 2013.

Con estos datos se pone de manifiesto la importancia que tiene este impuesto en la recaudación municipal y el verdadero alcance económico de la cuestión jurídica que se plantea, pues no son cantidades a las que los municipios quieran renunciar aunque las corporaciones locales son en la actualidad las Administraciones públicas más saneadas.

Precisamente esa mejor situación en las cuentas de los Ayuntamientos es lo que ha permitido que la reforma de la LHL no sea tan acuciante, lo que junto con la inestabilidad política actual, (derivada de la falta de mayorías claras así como de la

incapacidad de los representantes para llegar a acuerdos por el bien común más allá de sus intereses particulares y partidistas), explica el hecho de que pese al tiempo transcurrido desde las Sentencias del Tribunal Constitucional todavía no se haya aprobado una reforma legal que aporte la necesaria seguridad jurídica.

La reforma legal es totalmente necesaria y las cantidades económicas que pueden perder las arcas públicas impiden que pueda demorarse sine die.

El día 9 de marzo se publicó en el Boletín Oficial del Congreso una proposición de ley del grupo parlamentario popular para modificar la LHL y cumplir con el mandato del Tribunal Constitucional.

Es incierto cuál sea el camino que siga esta reforma por la situación política actual, en la que el grupo parlamentario que propuso esta norma ya no ostenta el Gobierno tras la moción de censura del pasado día 1 de junio de 2018.

En cualquier caso, salga o no adelante esta concreta reforma, lo cierto es que se trata de una cuestión técnica, y, con independencia de que la iniciativa legislativa que finalmente se apruebe pueda provenir de otro grupo parlamentario o del propio Gobierno de la Nación, lo cierto es que no es esperable que haya cambios significativos.

Así, la propuesta de reforma actual, y previsiblemente cualquier otra también, pretende la modificación de los artículos que han sido declarados inconstitucionales, esto es, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del LHL.

Para evitar que se graven transmisiones en las que no ha habido incremento de valor se recogen en el artículo 104.5 de la proposición de ley como supuestos de no sujeción tales casos. La nueva redacción de la norma tributaria se refiere a la diferencia entre "valores reales de adquisición y transmisión del terreno" y permite la aportación de "pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor", con la finalidad de corregir la anterior vulneración del principio de capacidad económica.

Algunos autores, como Alejandro Menéndez Moreno[13], han manifestado sus dudas sobre la eficacia de la Administración local para realizar la correspondiente comprobación de valores en orden a la determinación del "valor real" y la dificultad que puede existir si no hay una verdadera coordinación entre las Administraciones autonómicas, que realizan la comprobación de valores de forma eficaz, y las Administraciones locales.

En el artículo 107.1 de la proposición se recoge que "el valor se multiplicará por el coeficiente que corresponde al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4".

[13] MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, "La proyectada modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: más de lo mismo", Revista Quincena Fiscal núm.10/2018, Editorial Aranzadi.

El artículo 107.4, por su parte, que no fue declarado inconstitucional, es objeto de modificación mediante la introducción de un nuevo método para el cálculo del incremento del valor de los inmuebles, con la introducción de unos coeficientes máximos a determinar por los Ayuntamientos dentro de los límites de la ley y teniendo en cuenta la existencia de crisis inmobiliarias, en lugar de unos porcentajes anuales que no contemplan periodos de crisis, lo que supondrá, como también señala Menéndez Moreno, la reducción general de las bases imponibles.

Lo que no resuelve la proposición de ley es qué hacer con las liquidaciones giradas bajo la vigencia de la norma declarada inconstitucional, por lo que se pierde una oportunidad para tratar de dar cierta seguridad jurídica a la ciudadanía y a las corporaciones locales, por lo que de momento habrá que estar a lo resuelto por el Tribunal Supremo, en lo que, por su similitud, algunos ya consideran que es el nuevo "céntimo sanitario", en analogía con el cierto caos jurídico que se produjo con la anulación, en ese caso por el TJUE, de la norma española que regulaba el impuesto especial de hidrocarburos.

10.- CONCLUSIONES

1.- El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), conocido popularmente como "plusvalía", se regula en los artículos 104 a 110 de la LHL y también está regulado por las respectivas ordenanzas fiscales de cada Ayuntamiento

2.- Es un impuesto municipal que grava las rentas inmobiliarias urbanas de carácter extraordinario, que se producen por la transmisión de la propiedad, o por la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio.

3.- La regulación del impuesto estaba fundamentada en unos cálculos que arrojaban siempre un "incremento del valor", y no contemplaba la posibilidad, real y frecuente en los últimos años, de que hubiese transmisiones en las que no hubiera incremento del valor sino pérdida.

4.- El Tribunal Constitucional en Sentencia 59/2017 declaró contrarios a la Constitución los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la LHL por vulnerar el principio de capacidad económica, al no permitir la acreditación de que no había habido pérdida patrimonial en algunos casos.

5.- La fórmula empleada por el TC ha dado lugar a diversas interpretaciones por distintos órganos judiciales, y así hay fundamentalmente dos corrientes: a) algunos órganos anulan todas las liquidaciones y estiman las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por entender que no hay norma tributaria que les otorgue amparo jurídico (tesis maximalista), y b) otros órganos entienden que la anulación de

liquidaciones o la devolución de ingresos indebidos requiere la prueba (pericial generalmente) de que no hubo tal incremento de valor (tesis minimalista).

6.- La propuesta de reforma de la legislación que está en trámite parlamentario está acompañada de la incertidumbre propia de la política actual, pero es una reforma urgente por razones de seguridad jurídica y de equilibrio presupuestario de las corporaciones locales por el efecto que puede tener en las haciendas locales dado el importe que se recauda con este tributo.

7.- A falta de una norma que dé certeza y seguridad jurídica, hay varios recursos de casación admitidos en el Tribunal Supremo, pendientes de resolución, que en los próximos meses permitirán resolver las dudas que actualmente se presentan desde un punto de vista jurídico. El primero de tales recursos ya ha sido resuelto, pero es de esperar que en las próximas resoluciones se concrete y desarrolle su doctrina y será entonces cuando se resuelvan todas las incertidumbres actuales.

8.- El Tribunal Supremo ha resuelto en Sentencia 1163/2018 que, a pesar de declaración de inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la LHL por STC, la norma sigue vigente y solo es improcedente girar liquidación cuando no haya habido incremento de valor, lo que exigirá una prueba por parte del obligado tributario.

BIBLIOGRAFÍA:

CREMADES SCHULZ, M. y VÉLEZ FRAGA, M., "Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana". *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017.

GARCÍA FRÍAS, M.A., "Reflexiones sobre el presente y futuro del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59, de 11 de mayo", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 175, 2017.

MENÉNDEZ MORENO, A., "La proyectada modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: más de lo mismo." *Revista Quincena Fiscal* num.10/2018, Editorial Aranzadi.

MERINO JARA, I., "Inconstitucionalidad parcial del IIVTNU", *Forum Fiscal*, núm. 230, 2017.

PALAO TABOADA, C., "Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU", *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2017.

RODRÍGUEZ SANTOS, J., "Sobre las decisiones del Tribunal Constitucional anulando determinados preceptos de la Ley de Haciendas locales relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)". *Carta tributaria*, n.º 35, 2018.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EVA Mª, "El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el IIVTNU en la Unión Europea", *Revista Quincena Fiscal*, nº 3 de 2018, Estudios, Editorial Aranzadi S...A.U., Cizur Menor.