

# **INTERPRETACIÓN Y EFICACIA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. EL CONTROVERTIDO CASO DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

ISABEL PALADINI BRACHO  
Universidad de Huelva

SUMARIO: 1. Pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU.  
2. Interpretación de la STC 59/2017, en especial, la del Tribunal Supremo.  
3. Efectos de la STC 59/2017. 4. Los problemas no resueltos por el Tribunal Constitucional. 5. La aplicación del IIVTNU tras la STC 59/2017.  
6. Conclusiones. 7. Bibliografía.

## **1. PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL IIVTNU**

El Tribunal Constitucional (TC), en la sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo, ha declarado la inconstitucionalidad de los arts. 107.1; 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en lo sucesivo, LRHL), relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (al que nos referiremos como IIVTNU) por conculcar el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución Española, CE). Ahora

bien, en el fallo dictado se afirma que los preceptos «son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» (STC 59/2017, Fallo).

Esta sentencia afecta a un impuesto local de larga tradición, que lleva casi cien años aplicándose en nuestro país. Fue creado en el año 1919 con la denominación Arbitrio sobre los Incrementos de Valor de los Terrenos. Posteriormente, en 1932 fue modificada la cuantificación del impuesto, «aplicando un sistema de índices, similar al actualmente vigente» (Martín Ruiz, 2016, p. 8). Así, reforma tras reforma, este impuesto local se ha aplicado hasta hoy.

No obstante, las dudas acerca de su constitucionalidad se pusieron de manifiesto ya en la propia tramitación parlamentaria de la Ley 39/1988, de 18 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Como explica Casana Merino (2017):

«La oportunidad de probar en contra de los valores oficiales desaparece con la LHL de 1988, que impide al obligado tributario demostrar que el incremento de valor no ha existido o ha sido distinto del que resulta de las normas legales, y se afianza como una ficción en 2002, cuando se suprime el término «incremento real» de la definición de la base imponible» (p. 151).

Desde entonces, la doctrina ha insistido en la necesidad de reformar el impuesto local.

Tras la crisis inmobiliaria, en España se han generalizado las transmisiones de terrenos que dan lugar a pérdidas y la polémica del IIVTNU se ha judicializado (Marín-Barnuevo, 2017). Los Tribunales Superiores de Justicia (TTSSJJ) mantienen una diversidad de criterio en cuanto a la interpretación y a los efectos de la STC 59/2017<sup>1</sup>. Tratando de unificar las decisiones de los tribunales inferiores y, sobre todo, para cerrar el paso a la tesis maximalista, el Tribunal Supremo (TS) ha dictado varias sentencias que comentaremos en nuestro estudio.

Sorprende, en el caso del IIVTNU, la pasividad del legislador estatal que, desoyendo al TC, no afronta la reforma del tributo para adecuarlo a nuestro marco constitucional. Esta desatención de sus funciones constitucionales no solo vulnera el art. 31 CE, sino que afecta al desarrollo de la autonomía financiera de los entes locales, al principio de legalidad, al de seguridad jurídica, incluso, distorsiona el reparto de competencias entre los órganos del Estado. Así, Ruiz Almendral (2018) afirma que «lo que ha fallado, en suma, es el sis-

---

<sup>1</sup> PALADINI BRACHO (2018). En esta publicación expusimos con detalle las decisiones de los TTSSJJ que habían dictado sentencias posteriores a mayo de 2017.

tema mismo de protección constitucional que existe al servicio, por lo que a los tributos se refiere, del artículo 31 de la CE» (p. 137).

## 2. INTERPRETACIÓN DE LA STC 59/2017, EN ESPECIAL, LA DEL TRIBUNAL SUPREMO

La sentencia del TC que estudiamos estima la cuestión de constitucionalidad formulada, declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de las disposiciones afectadas, con matizaciones o salvedades pero sin limitar sus efectos, por ello ha sido considerada una «declaración de inconstitucionalidad ciertamente singular que admite varias interpretaciones» (Marín-Barnuevo, 2017, p. 28).

El fallo contiene la declaración expresa de inconstitucionalidad y nulidad de las normas afectadas con efectos *ex tunc*<sup>2</sup>, por tanto, descartamos que se trate de una sentencia de mera inconstitucionalidad o de inconstitucionalidad sin nulidad.

Tampoco consideramos que sea una sentencia de inconstitucionalidad por insuficiencia normativa, dado que, aunque se ordena al legislador modificar la LRHL para conseguir no someter a gravamen las situaciones de inexistencia de incremento del valor del terreno, no se demora la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU, ni se indica plazo alguno al legislador a partir del cual, si éste incumpliera dicho mandato, el TC resolvería lo que procediese para subsanar la insuficiencia<sup>3</sup>.

Hemos descartado, igualmente, que se trate de una sentencia interpretativa<sup>4</sup>, porque el propio TC en las sentencias núm. 26/2017<sup>5</sup> y 37/2017<sup>6</sup> ha rechazado expresamente salvar la constitucionalidad de las disposiciones con un

<sup>2</sup> STC 59/2017, FJ 5. En este sentido, los autos del TC núm. 85 a 88/2017, de 5 de junio y del Pleno con núm. 101/2017, de 4 de julio de 2017 coinciden en que «el precepto cuestionado en este proceso constitucional ha sido ya expulsado del ordenamiento jurídico, en los términos señalados, por la STC 59/2017» (FJ único del último auto citado).

<sup>3</sup> STC 59/2017, FJ 5.

<sup>4</sup> Entendiendo por sentencias interpretativas «aquellas sentencias desestimatorias en las que el TC salva la constitucionalidad de una norma impugnada, determinando entre sus posibles interpretaciones cuál es la única conforme con el texto de la Ley fundamental» (STC 5/1981, de 13 de febrero, FJ 6) siguiendo a MORALES ARROYO, GÓMEZ CORONA (2017). Sin embargo, DÍAZ REVORIO (2001, p. 68) Define las sentencias interpretativas como «aquellas, recaídas en un procedimiento de inconstitucionalidad, cuyo fallo, dejando inalterado el texto de la disposición, declara explícita o implícitamente que al menos una de las normas, o parte de ella, que de él derivan conjunta o alternativamente, no son acordes con la Constitución».

<sup>5</sup> Los motivos del TC, en el FJ 6.

<sup>6</sup> El TC rechazó esta petición por rebasar los límites del principio de conservación de la norma (FJ 4).

pronunciamiento desestimatorio e interpretativo, por rebasar los límites del principio de conservación de la norma<sup>7</sup>. En la propia STC 59/2017 se argumenta<sup>8</sup> que:

«[A]l haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (...) estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» (FJ 4).

El límite de la interpretación de conformidad sin declaración de inconstitucionalidad está, precisamente, en que la interpretación debe ser efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada. Sin embargo, el problema de constitucionalidad del IIVTNU está en la inclusión en el hecho imponible de las situaciones de inexistencia de riqueza y no puede ser soslayado mediante una interpretación de conformidad con la CE, ya que la dicción literal del precepto no permite esta lectura.

La inconstitucionalidad se produce en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos. Así, el TC declara que éstos no pueden ser sometidos a gravamen porque son situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica. Por ello, el artículo regulador de la base imponible –en

---

<sup>7</sup> La STC 59/2017 no es un pronunciamiento aislado, por ello, consideramos relevante tomar en consideración las sentencias anteriores relativas a los impuestos locales sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos de los territorios forales vascos de Guipúzcoa y Álava, que fueron declarados inconstitucionales por los mismos motivos y haciendo las mismas matizaciones en el fallo. La primera de ellas es la sentencia núm. 26/2017, de 16 de febrero, que estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez declarando inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Termina, desestimando la cuestión prejudicial de validez en todo lo demás. Entre las alegaciones desestimadas destacamos, en concreto, el rechazo del TC a la posibilidad de asumir la interpretación sanadora de la norma cuestionada que proponían las Juntas Generales y la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado.

La segunda es la sentencia núm. 37/2017, de 1 de marzo que, tras inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de la LRHL, estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava y los declara «inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». El pronunciamiento nuevamente es desestimatorio para las pretensiones de los representantes de los entes públicos relativas a un planteamiento alternativo a la inconstitucionalidad de la norma, mediante una sentencia interpretativa. En este sentido, PALAO (2017, p. 21); MARÍN-BARNUEVO (2017, 25 ss.); MENÉNDEZ (2017, 4); SOTO (2017); UTENDE (2017, p. 32); CREMADES, VÉLEZ (2017, p. 31).

<sup>8</sup> En los mismos términos, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6.

la parte que establece la cuantificación objetiva del valor del terreno en caso de transmisiones [art. 170.1 y 2.a) LRHL]<sup>9</sup>– y de la gestión mediante autoliquidación (art. 110.4 LRHL) –que introduce las limitaciones a las facultades de comprobación de los Ayuntamientos– son inconstitucionales, exclusivamente, por no haber excluido la tributación de las situaciones inexpressivas de capacidad económica, cuando no exista incremento de valor.

Si atendemos a la redacción del fallo, el TC parece declarar la nulidad total de las disposiciones legales [arts. 107.1; 107.2.a) y 110.4 LRHL], sin embargo, el TC no identifica una parte del texto de la norma (palabra o inciso textual) que deba ser considerada inconstitucional. Es más, de los fundamentos jurídicos de la sentencia se deduce la intención del TC de conservar el tributo, indicando que «el IIVTNU no es inconstitucional, con carácter general, en su configuración actual. Únicamente vulnera la CE en aquellos casos en los que somete a tributación situaciones (...) que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión» (STC 59/2017, FJ 5).

La doctrina se ha ocupado del alcance de la nulidad declarada por el TC con diversas opiniones. Marín-Barnuevo (2017) considera posible pero improbable «una declaración de inconstitucionalidad condicionada a la existencia de incremento» (p. 30). En su opinión, la consecuencia es que «la norma seguiría vigente y aplicable con carácter general y solo sería inaplicable en los casos concretos en los que los contribuyentes hubieran acreditado (...) que en su caso concreto no existió incremento» (p. 30). E identifica el inconveniente de que «las normas tachadas de inconstitucionales y nulas seguirían formando parte del ordenamiento jurídico» (p. 30). Menéndez Moreno (2017) también ha manifestado sus dudas de que la interpretación de la sentencia sea que el TC ha declarado la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) LRHL «en función de lo que resulte de su aplicación» (p.5).

En cambio, Ruiz Almendral (2018) considera que «el TC se limitó a declarar la inconstitucionalidad del impuesto en uno de sus efectos: el que supone el gravamen de ganancias ficticias, al impedir al contribuyente la prueba en contrario» (p. 114). También Casana Merino (2017) ha interpretado que «[e]l Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de los preceptos que regulan la base imponible del IIVTNU en función de los efectos que produzca su aplicación» (p. 158). Y le asocia las consecuencias propias de la nulidad

---

<sup>9</sup> No así cuando se trate de la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, ni la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, ni expropiaciones forzosas, pues los apartados letras b) a d) del art. 107.2 LRHL quedaron fuera del objeto del proceso.

parcial. En su opinión, «[l]a inconstitucionalidad solo se produce cuando la aplicación del precepto que permite el cálculo de la base imponible conduce a someter a tributación terrenos que no presentan un aumento de valor en el momento de la transmisión» (p. 158).

Por último, García Frías (2017), en la línea de las recientes SSTs, indica que:

«La declaración de inconstitucionalidad no viene motivada por lo que regulan los preceptos, sino por lo que omiten o impiden, lo que en definitiva vendría a constituir una declaración de inconstitucionalidad parcial y por omisión respecto de los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLRHL, mientras que el art. 110.4 TRLRHL resulta sin más inconstitucional. En este sentido, la inconstitucionalidad del art. 107 se produce porque no se ha previsto ninguna regla que permita discernir en qué supuestos no se realiza el hecho imponible cuando se produce un incremento de valor» (p. 6).

El TS ha interpretado<sup>10</sup> la STC 59/2017, sentando jurisprudencia sobre la aplicación del IIVTNU y cerrando el paso a las tesis maximalistas de algunos TTSSJJ. En este sentido, el TS indica que la STC 59/2017 aunque es estimatoria, no deroga la LRHL, que permanece en vigor en la parte no afectada por la inconstitucionalidad. Así, solo ha sido expulsado del ordenamiento jurídico el art. 110.4 LRHL y subsisten, por el contrario, los art. 107.1 y 2.a) LRHL, aplicables solo para hacer tributar los incrementos de valor de los terrenos, cuando el contribuyente no acredita la inexistencia del mismo<sup>11</sup>. Es decir, en función del resultado de la prueba.

EL TS diferencia dos situaciones<sup>12</sup>:

a) Si «[p]uede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU» (STS 1163/2018, FJ 2).

---

<sup>10</sup> En sus sentencias núm. 1163/2018, de 9 de julio; núm. 1248/2018, de 17 de julio y núm. 1300/2018, de 18 de julio.

<sup>11</sup> STS núm. 1163/2018, de 9 de julio: Concluye el TS que en la STC 59/2017, «se declara la inconstitucionalidad *parcial* de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es *total* (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos)» (FJ 4).

<sup>12</sup> STS 1163/2018 en el FJ 2.

b) Si el contribuyente no prueba que no hay incremento, «habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor)» (STS 1163/2018, FJ 2).

La carga de la prueba corresponde al contribuyente en virtud del art. 105.1 LGT, nos dice el TS. En cuanto a los medios de prueba, se admite cualquier medio de prueba válido en Derecho (art. 106.1 LGT). El TS aclara el valor probatorio de las escrituras públicas e indica la bondad de la prueba pericial para estas lides<sup>13</sup>. Ruiz Almendral (2018) destaca la importancia de estas precisiones del TS «pues una cosa es ofrecer un indicio de no plusvalía, y otra muy diferente que el contribuyente se vea obligado a aportar una prueba acabada y completa» (p. 126). Así se cierra el paso a los TTSSJJ que desestimaban las pretensiones de los contribuyentes que no acreditaran la inexistencia de incremento del valor del terreno mediante prueba pericial.

### 3. EFECTOS DE LA STC 59/2017

La declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, con las salvedades que hemos comentado anteriormente, tiene efectos *ex tunc*. Por tanto, tendrá efectos desde la aprobación de la norma, si bien, en la práctica, no se verán alteradas las situaciones que han adquirido firmeza en vía judicial, por la irretroactividad de las sentencias del TC (art. 40 LOTC). Tampoco aquellas liquidaciones o autoliquidaciones que por el transcurso del plazo establecido en el art. 66 LGT, hayan prescrito.

Son numerosos los autores que celebran que el TC no haya modulado los efectos de su sentencia. Por todos, Utende San Juan (2017) destaca «que el fallo presenta como novedad la no limitación de sus efectos, a diferencia de lo que ha venido siendo la tónica general en las Sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de normas tributarias» (p. 33). No obstante, nos parece muy interesante la reflexión de Marín-Barnuevo (2017) cuando matiza la no limitación de efectos diciendo que:

«[E]sa conclusión dependerá en buena medida, de la interpretación que hagamos del fallo, porque si finalmente entendemos que estamos ante un supues-

---

<sup>13</sup> El TC en su Sentencia 128/2017, de 13 de noviembre de 2017, ha fallado admitiendo la interpretación del TS.

to de inconstitucionalidad condicionada, sí que existirá limitación de efectos, en tanto solo podrán reclamar la anulación de las liquidaciones quienes estén en condiciones de acreditar que soportaron el gravamen pese a la inexistencia de incremento» (p. 32, en la nota a pie de página).

Para precisar las consecuencias de la declaración de nulidad de la LRHL que afecta a los supuestos de minusvalías, tenemos que distinguir entre diversas situaciones:

— Aquellas operaciones que hayan sido autoliquidadas, serán revisables siempre que no hayan prescrito, mediante la solicitud de rectificación y posterior devolución de ingresos indebidos.

— En los casos de declaración por el contribuyente y posterior liquidación por la Administración que no hubieran sido impugnadas mediante recurso ordinario, se podría solicitar la declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT (acción que no está sometida al plazo ordinario, solo al de prescripción). Sin embargo, no es unánime la jurisprudencia del TS acerca de la admisión de la declaración de inconstitucionalidad de la norma como causa de nulidad de pleno derecho del acto administrativo. Aun así, hay autores que están reivindicando este recurso como el medio adecuado para la ejecución de las SSTC. Así, Ruiz Almendral (2018) sostiene que las liquidaciones que hayan ganado firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma «podrán y deberán ser revisadas a consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad de uno de los efectos de la plusvalía» (p. 138). La autora estima que la vía adecuada sería la solicitud por los contribuyentes de la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones dictadas aplicando una norma que ha sido declarada inconstitucional, aunque reconoce que no es un tema pacífico.

— Cuando se trate de autoliquidaciones o de liquidaciones dictadas por la Administración que habiendo sido impugnadas, han recibido sentencias desestimatorias, aquí operaría el límite de la cosa juzgada del art. 40 LOTC. No obstante, Utende San Juan (2017) afirma:

«[C]abría plantear la vía de responsabilidad del Estado legislador, sometido al nuevo régimen de la Ley 40/2015 (art. 32 y ss.), de forma que: i) es condición haber invocado la inconstitucionalidad en el proceso judicial (art. 32.4); ii) solo habrá derecho a la indemnización de los daños producidos en el plazo de 5 años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad (art. 34); y iii) es preciso que se reclame en el plazo de un año desde dicha publicación (art. 67 Ley 39/2015)» (p. 33).

#### 4. LOS PROBLEMAS NO RESUELTOS POR EL TC

El TC no resuelve todos los problemas que venía generando la aplicación del IIVTNU desde hace años y se ciñe a los problemas de constitucionalidad relacionados con el art. 31 CE, como indica Ruiz Almendral (2018) porque no corresponde a un órgano constitucional revisor dicha labor y afirma: «[e]l *self restraint* que se exige a los altos tribunales implica una garantía de democracia (...) de manera que estos problemas deberán resolverse en el foro natural para ello, que no es otro que el Parlamento» (p. 144).

La función de legislador negativo conlleva que «El TC *no impone una interpretación propia de la Constitución, sino que rechaza una interpretación ajena*. La sentencia del TC *no es una interpretación alternativa* de la Constitución a la efectuada por el Parlamento, sino que es una simple no aceptación de la interpretación de este último» (Pérez Royo, 2017, p. 752). Además, estos límites a la capacidad de innovación normativa del TC se hacen más patentes cuando la norma impugnada afecta a un impuesto, materia sobre la que pesan, el principio de legalidad, el reconocimiento de la autonomía financiera de las corporaciones locales y el principio de estabilidad presupuestaria. No estaría justificado en términos constitucionales una actuación del TC que se pudiera calificar de legislador positivo (García de Enterría, 2006).

El deber de contribuir es de configuración legal pero tiene un contenido constitucional. El TC se ha pronunciado sobre él cuando ha tenido que decidir si un decreto-ley en materia tributaria afectaba o no al art. 31 CE. Entre otras, en la STC 73/2017, de 8 de junio, dice que:

«[E]s preciso tener en cuenta, en cada caso, «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5)» (FJ 2).

De acuerdo con este criterio:

«[E]l IRPF y, en su integración con él, el Impuesto sobre Sociedades (con el complemento, uno y otro, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes), constituyen los pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Esto los convierte en figuras impositivas primordiales para conseguir que el sistema tributario atienda tanto a la justicia tributa-

ria, que exige el artículo 31.1 CE, como a los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, que imponen los artículos 131.1 y 138.1 CE» (FJ 2).

En consecuencia, el IIVTNU difícilmente va a afectar al contenido constitucional del deber de contribuir. Por ello, aunque nos pese, no corresponde al TC concretar cómo se exigirá el IIVTNU a los contribuyentes.

En la STC 59/2017 también se está aplicando la parte orgánica de la CE, tanto desde la perspectiva de la separación de poderes, como desde el punto de vista de la distribución territorial de las competencias en el estado descentralizado. Y se traduce en el mandato al legislador para que corrija la omisión que adolece la LRHL<sup>14</sup>.

En los territorios forales, se ha reformado el impuesto en las provincias de Bizkaia (en junio de 2017) y Álava (en marzo de 2017), así como, en la Comunidad foral de Navarra (diciembre de 2017). No así en Guipúzcoa. En los primeros casos se ha incorporado una regla de valoración del incremento basada en los precios de adquisición y transmisión. En Navarra, por el contrario, se ha aprobado una reforma de mayor calado que afecta a multitud de elementos del tributo. Esta norma ha recibido un varapalo del TC (STC número 44/2019, de 27 de marzo de 2019), que considera vulnerado el art. 149.1.6 CE, al invadir la normativa foral la competencia atribuida al Estado en materia de legislación procesal.

Hasta la fecha, el legislador estatal, competente para reformar el IIVTNU [arts. 133.1 y 149.1.14.a) CE], no ha aprobado la necesaria adaptación del impuesto a los dictados de la CE. Esta situación no puede ser resuelta por los Ayuntamientos, que carentes de potestad legislativa, solo pueden decidir sobre la regulación de los elementos esenciales de los tributos locales si cuentan para ello con habilitación explícita de una ley, que establezca, a su vez, los límites precisos de la disciplina de dichos tributos (Pérez Royo, 2017). En concreto, para el IIVTNU, los Entes locales solo podrían acordar unas medidas que se aplicasen indiscriminadamente a todas las transmisiones realizadas en función de la antigüedad del terreno:

---

<sup>14</sup> En las SSTC 26/2017 (FJ 6) y 37/2017 (FJ 4) se afirma que no pueden quedar a merced del aplicador de la norma (Administración, Juez o Magistrado) «los supuestos en los que nacería la obligación tributaria» ni «la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento» pero en la STC 59/2017 no. Eso no significa que la solución en el caso estatal pueda ser distinta, ya que los problemas de inconstitucionalidad son idénticos y los efectos que despliegan las sentencias también lo son: la declaración de inconstitucionalidad genera una laguna en el ordenamiento jurídico que, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria, tendrá que colmar el legislador.

— Reducción del porcentaje anual aplicable sobre el valor del terreno, dejándolo a cero, o incluso negativo, para aquellos periodos de generación del art. 107.4 LRHL (5; 10; 15 o 20 años) coincidentes con los años de la crisis (Marín-Barnuevo, 2017).

— Aprobación de diferentes tipos de gravamen para cada uno de los periodos de generación del art. 107.4 LRHL, dejando a cero el tipo correspondiente a los años de desplome del valor de los inmuebles (2007 a 2015, aproximadamente).

En suma, los Ayuntamientos carecen de las competencias necesarias para aprobar las normas que permitan diferenciar si existe o no incremento en el valor del terreno, bien sea reformando la LRHL, o bien, completando la omisión que contiene, vía ordenanza fiscal.

La STC 59/2017 se hizo esperar, tardó casi tres meses desde las primeras sentencias del TC sobre los impuestos forales, que anticipaban un pronunciamiento similar para la norma estatal. Desde que se dictó la sentencia que comentamos, han transcurrido más de 19 meses, pero no se produce la deseada colaboración entre el TC y el legislador.

Ante la inacción del legislador central, ha sido poder judicial el encargado de resolver los pleitos concretos que se han ido planteando, haciéndolo con una gran disparidad de criterios y de resultados (desde la tesis maximalista a la exigencia de prueba pericial al contribuyente)<sup>15</sup>.

Ahora, el TS está liderando la situación mediante una interpretación de la STC 59/2017 sistemática e innovadora en términos normativos<sup>16</sup>. Así, de la STS 1163/2018 se infiere que el incremento o decremento del valor del terreno se obtendrá por «diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión» (FJ 5) o derivará de una pericial que acredite que se ha producido un decremento del valor del terreno.

Esto implica una nueva valoración de los intereses en juego, inclinando la balanza hacia el ente público local frente a aquellos contribuyentes que no articulen prueba alguna de su mejor Derecho. Martín Queralt (2017) afirma que «la subsistencia financiera de muchos Ayuntamientos, que se apoyan en muy buena medida en la financiación obtenida a través del Impuesto municipal

<sup>15</sup> PALADINI BRACHO (2018).

<sup>16</sup> El argumento del TS para tomar esta iniciativa es que «de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente – ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho – la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición» (STS 1163/2018, FJ 4).

de Plusvalía» (p. 1). A lo que añadimos el rigor con el que se les aplica el principio de estabilidad presupuestaria.

La bondad que se puede encontrar en esta decisión del TS es que evita una situación de abuso de Derecho o de enriquecimiento injusto de ambas partes de la relación jurídico-tributaria. Por un lado, evita que la inacción del legislativo pueda amparar un incumplimiento generalizado del deber de contribuir por el IIVTNU, en aplicación de las tesis maximalistas – lo que se produciría si se ha obtenido la riqueza gravada por el IIVTNU y se pretende la devolución del tributo amparándose en el vacío legal. Y, por otro lado, reequilibra la carga de la prueba que corresponde a los contribuyentes frente a las interpretaciones de algunos Entes locales y de determinados TTSSJJ, que piden prueba pericial a los primeros *so pena* de liquidar el impuesto local aplicando la estimación objetiva.

Pero el TS descuida el principio de legalidad, el de seguridad jurídica (no hay certeza sobre la regla de valoración del incremento) y el reparto competencial derivado de la CE – que han sido expresamente tutelados por el TC en su sentencia. Por ello, consideramos que la jurisprudencia del TS no puede sustentar la exacción del tributo a largo plazo.

## 5. LA APLICACIÓN DEL IIVTNU TRAS LA STC 59/2017

La cuestión de la aplicación del IIVTNU después de la declaración de inconstitucionalidad es muy controvertida. El motivo, siguiendo a Ruiz Almendral (2018) es que «la decisión de declarar la inconstitucional solo aquello que realmente es insalvable, en lugar de toda la configuración del impuesto, puede ser problemática si, como en este caso, crea de inmediato un tributo «alternativo» en la práctica» (p. 114). Y se agrava por el silencio del legislador.

La declaración de inconstitucionalidad busca reducir el ámbito de actuación del deber de contribuir por el IIVTNU, sin que el TC actúe como legislador positivo. Antes de la STC 59/2017, la norma obligaba a contribuir a todo titular del bien inmueble que lo transmitiera con independencia del resultado de la operación. Tras la sentencia, la norma excluirá las transmisiones en las que el resultado sea cero o decremento. Entonces, no se puede obligar a contribuir a quienes no han obtenido un incremento en el valor del terreno.

Ahora bien, Palao Taboada (2017) nos advierte de que:

«[L]a noción de «incremento de valor» es aparentemente simple e intuitiva: la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición. Pero se trata

de una apariencia engañosa, ya que ambas partidas poseen un grado considerable de indeterminación y necesitan normas complementarias que las precisen» (p. 36).

En el caso del IIVTNU, nos surgen varios interrogantes: ¿el incremento del valor del terreno se calculará por la diferencia entre el valor que arroje el día del devengo y el día de su adquisición? ¿o entre el valor que tuviera veinte años antes de la fecha del devengo, si su antigüedad es aún mayor?

Por otro lado, el valor se determinará mediante la aplicación de unos medios de valoración que no se especifican para el IIVTNU, pero la norma se remite al IBI que, a su vez, hace lo propio con el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (LCI). Pues bien, el art. 22 LCI define el valor catastral como un valor «determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario». El art. 23 LCI identifica varios criterios de valoración, pero para el terreno quedan reducidos a: «a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción; (...) d) Las circunstancias y valores del mercado». Y fija el límite máximo en «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» (art. 23.3 LCI) o, si se trata de bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, dicho precio (art. 23.3 LCI). No obstante, de la STS 1163/2018 se infiere que el incremento o decremento del valor del terreno se obtendrá por «diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión» (FJ 5) (nos asalta una duda: ¿este valor tiene algún parecido con el regulado en la LCI?) o derivará de una pericial que acredite que se ha producido un decremento del valor del terreno (¿y cuál sería el criterio de cuantificación?).

El TS no indica el precepto que fundamenta este criterio de valoración pero se refiere a la STC 59/2017, diciendo que en el caso enjuiciado por el TC, la situación de no incremento se apreciaba por diferencia entre precio de adquisición y de transmisión. En otro pronunciamiento posterior, el TS matiza su decisión indicando que los valores consignados en escrituras «constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto – que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional – sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto» (FJ 4, STS 1248/2018).

En nuestra opinión, la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU y la consecuente nulidad *ex origine*, crea una laguna en el ordenamiento jurídico por la ausencia de una norma que concrete cómo proceder a la cuantificación del resultado de la variación en el valor del terreno y saber así, si existe capacidad económica gravable<sup>17</sup>, máxime cuando la regla objetiva de cuantificación de la base imponible del impuesto local subsiste tras la STC 59/2017<sup>18</sup>. Próximamente se pronunciará el TC sobre esta cuestión<sup>19</sup>.

Como afirma Ruiz Almendral (2018), «es inédito un fallo condicionado a la prueba, como el que nos ocupa, fallo que requeriría la adecuada colaboración no solo de los contribuyentes, sino desde luego del legislador (estatal) y de las Administraciones (municipales)» (p. 127). Por desgracia, esta colaboración no se está produciendo.

## 6. CONCLUSIONES

1. La STC 59/2017 es una sentencia estimatoria total respecto al art. 110.4 LRHL – que desaparece del ordenamiento jurídico con efectos *ex tunc* –, al tiempo que es estimatoria parcial, respecto de la norma que obliga a tributar por la transmisión de terrenos urbanos cuando no hay incremento de su valor, que se obtiene de la interpretación de los apartados 1 y 2.a) del art. 107 LRHL. Estos últimos no han sido expulsados del texto de la LRHL.

2. La declaración de inconstitucionalidad excluye la posibilidad de considerar que este pronunciamiento sea una sentencia interpretativa porque rebasa los límites del principio de conservación de la norma.

---

<sup>17</sup> En términos similares, CASANA MERINO (2017, p. 158): «el problema de que no está determinado con qué valor hay que comparar el valor del terreno en el momento del devengo (con el valor catastral en el momento de iniciarse el cómputo de la plusvalía, con el valor de mercado, con el que resulta de un procedimiento de comprobación de valores o con cualquier valor que sea objeto de prueba)».

<sup>18</sup> SOTO MOYA (2017): «[I]a problemática no se suscita respecto de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada, que la considera [el TC] conforme con la Constitución cuando subyace un incremento de valor, sino sólo cuando el incremento de valor que se deriva de la aplicación de los preceptos no es real ni cierto» (p. 5). Esta decisión del TC ha merecido severas críticas de los autores, MARTÍN QUERALT (2017); MARÍN BARNUEVO (2017); CASANA MERINO (2017); PALAO TABOADA (2017); GARCÍA FRÍAS (2017); PADILLA RUIZ (2017), quienes llaman la atención de que el tributo resultará confiscatorio cuando un incremento del valor del terreno de lugar al devengo de una cuota tributaria por un importe superior a aquel.

<sup>19</sup> Han sido admitidas a trámite dos cuestiones de inconstitucionalidad en relación con los artículos 107 y 108 del LRHL, identificadas con núm. 1020-2019 la planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid (admitida a trámite el 26 de marzo de 2019) y la cuestión número 3680-2019 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Zaragoza (admitida a trámite el 16 de julio de 2019).

3. El TC deja claro cuál es el motivo de la inconstitucionalidad del IIVTNU e indica los parámetros generales de la modificación de la LRHL, para que pueda ser considerada acorde a la CE. Sin embargo, no incorpora nuevas normas a la LRHL ni mediante la modificación del texto de la disposición, ni mediante la indicación de los criterios específicos de valoración que deban servir para determinar si se ha producido el incremento del valor del terreno o no.

4. El TC ha incluido un mandato al legislador que presupone una reflexión previa sobre la distribución de funciones entre los órganos del Estado, sobre la reserva de ley tributaria y sobre el contenido constitucional del deber de contribuir.

A las Cortes Generales le corresponde la reforma de la LRHL modificando la regulación del IIVTNU dentro del marco establecido en la CE. El TC no puede concretar más porque la decisión afecta a un impuesto local que ni juega un papel central en el sistema tributario, ni su aplicación va a producir una alteración en el reparto de la carga tributaria. De lo contrario, el TC estaría invadiendo el ámbito de concreción legal del deber de contribuir.

Respecto al poder judicial, ante la inacción del legislador central, ha sido el TS el que ha liderado la situación acudiendo para ello a una interpretación de la STC 59/2017 sistemática e innovadora en términos normativos, que respalda la exacción del IIVTNU en aquellos casos en los que no se aporten pruebas, ni tan si quiera indiciarias, de la inexistencia de incremento del valor de los terrenos. Esto implica una nueva valoración de los intereses constitucionales en juego, inclinando la balanza hacia el ente público local frente a un contribuyente que no articula prueba alguna de su mejor Derecho.

5. Es imprescindible la acción del legislador para que la aplicación del IIVTNU respete el marco constitucional, la jurisprudencia del TS no puede sustentar la exacción del tributo a futuro, porque no resuelve todos los problemas de constitucionalidad de la regulación del IIVTNU.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- CASANA MERINO, F. (2017), «Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *REALA. Nueva Época*, (8), 147-163.
- CREMADES SCHULZ, M. y VÉLEZ FRAGA, M. (2017), «Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incre-

- mento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (46), 29-39.
- DÍAZ REVORIO, F. J. (2001), *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*, Lex Nova, Valladolid.
- (2007), «Tipología y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en los procedimientos de inconstitucionalidad ante la reforma de la LOTC», en Pérez Tremps, P. (Ed.), *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (2006), *La constitución como norma y el tribunal constitucional*, Thomson Civitas, Madrid.
- GARCÍA FRÍAS, A. (2017), «Reflexiones sobre el presente y futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59 de 2017, del 11 de mayo», *Revista española de Derecho Financiero*, 175, 23-38.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017), «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Revista de Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, 407, 5-44.
- MARTÍN QUERALT, J. (2017), «Los perfiles siempre litigiosos del Impuesto Municipal de Plusvalía. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017», *Carta Tributaria*, 25, 7-11.
- MARTÍN RUIZ, J. (2016), *Un Estudio Jurisprudencial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Tesis doctoral, Universidad Sevilla, Sevilla.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2017), «La valoración de los inmuebles urbanos o convertir el agua en vino», *Revista Quincena Fiscal*, parte Editorial, 8, 13-21.
- MORALES ARROYO, J. M. y GÓMEZ CORONA, E. (2017), «Las resoluciones del Tribunal Constitucional», en Agudo Zamora, M. (coord.), *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 411-426.
- ORÓN MORATAL, G. (2010), «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en Marín-Barnuevo Fabo, D., *Los Tributos Locales*, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 687-770.
- PADILLA RUIZ, P. (2017), «Reflexiones en torno a la anulación parcial del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por el Tribunal Constitucional», *Revista Quincena Fiscal*, 9, 131-142.
- PALADINI BRACHO, I. (2018), «Disfuncionalidades del sistema tributario. El caso del IIVTNU», en Cubero Truyo, A. (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 597-615.
- PALAO TABOADA, C. (2017), «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU», *Nueva Fiscalidad*, 2, 17-45.
- PÉREZ ROYO, F. (2017), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Reuters-Civitas, Pamplona.
- PÉREZ ROYO, J. (2017), *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, España.

- RUIZ ALMENDRAL, V. (2018), «Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas», *Revista de Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, 427, 111-146.
- SOTO MOYA, M. (2017), «La inaplazable reforma del IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad», *Revista Quincena Fiscal*, 11, 61-76.
- UTENDE SAN JUAN, J. M. (2017), «Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Boletín Informativo Tributario Registradores de España*, 208, 26-35.