

Alcance y efectos de la declaración de
inconstitucionalidad parcial de la normativa
legal del Impuesto sobre el Incremento del
Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
(STC 59/2017, de 11 de mayo)

por

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular Universidad

Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Barcelona

Barcelona, julio 2017

I. INTRODUCCIÓN.

En su **sentencia 59/2017**, de **11 de mayo**¹, el **Tribunal Constitucional (TC)** ha declarado la **inconstitucionalidad y nulidad** del **art. 107.1, art. 107.2 a)** (base imponible) y del **art. 110.4** (gestión tributaria del impuesto) de la **Ley de Haciendas Locales** (Ley HH.LL., aprobada por **Real Decreto Legislativo 2/2004**, de 5 de marzo), preceptos referidos al **Impuesto municipal sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)**. Para el vulgo, *impuesto sobre la plusvalía*.

Quedó resuelta así la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-admvo. núm. 1 de Jerez de la Frontera, que entendió que el **art. 107 Ley HH.LL.** transgredía el principio constitucional de capacidad económica (**art. 31 Constitución**), en los casos en los que se exigía el impuesto aunque el valor del terreno urbano, no ya no había experimentado ningún incremento, sino que incluso había disminuido (esto es, lo que se conoce como decremento o minusvalía).

Era la crónica de una inconstitucionalidad anunciada. Varios pronunciamientos judiciales (e incluso económico-admvos.) vaticinaban la difícil compatibilidad del forzado mecanismo de cálculo de la cuota tributaria previsto en la norma legal con el principio constitucional de capacidad económica, limitando los abusos municipales en toda España.

Y, en particular, después de dos pronunciamientos previos del **TC** referidos a normas forales vascas, tras los cuales, la normativa estatal del impuesto municipal de la plusvalía había quedado seriamente “tocada del ala”.

A continuación, se examinan los rasgos esenciales del IIVTNU, antecedentes, alcance, significado y efectos de esta importante resolución, formulando una conclusión al respecto.

II. IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CARACTERÍSTICAS Y MÉTODO DE CÁLCULO.

De acuerdo con el **art. 104 Ley HH.LL.**, el impuesto municipal de la plusvalía es un tributo directo, que grava el **incremento de valor** que experimentan los **terrenos** de

¹ BOE núm. 142, de 15 de junio de 2017.

naturaleza urbana que se pone de manifiesto por la transmisión de la propiedad de dichos terrenos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio.

Por consiguiente, el hecho imponible de este impuesto gira sobre la necesaria concurrencia de tres elementos que le caracterizan:

1º Ha de consumarse un negocio jurídico de transmisión de la propiedad, o de constitución o transmisión de un derecho real de goce o limitativo del dominio.

2º El objeto de la transmisión debe ser un terreno de naturaleza urbana.

3º Desde la fecha de compra hasta la fecha de venta ha de producirse un **incremento de valor** del inmueble.

Resulta claro, pues, que uno de los requisitos ineludibles para que una transmisión quede sujeta al impuesto de plusvalía, es que el bien transmitido haya incrementado su valor. Hasta tal punto es exigible tal condición que la denominación misma de esta figura impositiva es la de *incremento sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana*.

Así las cosas, cabe preguntarse cuál ha sido -hasta la sentencia declarativa de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU- el **procedimiento de cálculo** de la **plusvalía** gravada por el impuesto municipal en cuestión.

Conforme al **art. 107 Ley HH.LL.**, del cálculo del impuesto resulta el incremento de valor que el terreno tendrá en los años siguientes a la transmisión, y no el aumento de valor que ha tenido realmente desde que fue adquirido hasta que se transmita.

El cálculo del tributo municipal parte de la determinación de la base imponible mediante la conjunción de los tres factores siguientes: valor catastral del terreno (aparece en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que cada año nos notifica la Admón.), coeficiente de incremento aprobado por el ayuntamiento respectivo y número de años transcurridos desde la fecha de compra, hasta 20 años después, como máximo.

Por tanto, la base imponible resulta de multiplicar el valor catastral del inmueble urbano por alguno de los coeficientes referidos, según el número de años en que se haya generado el incremento del valor del terreno.

Una vez determinada la **base imponible**, ha de aplicarse el **tipo de gravamen** fijado por el ayuntamiento de que se trate.

Este mecanismo de cálculo lleva a la nefasta consecuencia de que, pese a que la transmisión haya generado pérdidas en, en la mayor parte de los casos habrá que pagar el impuesto a la Admón. tributaria. Precisamente esta es la cuestión planteada ante el **TC**.

La aplicación por los Ayuntamientos de la normativa legal referida provocaba que con la venta de un inmueble urbano, aun cuando se sufriera una pérdida, siempre había que pagar el impuesto municipal en cuestión.

Los ataques a este impuesto municipal radicaban en que la base imponible, calculada según el mecanismo expuesto, se determinaba mediante un método objetivo que desechaba los datos reales sobre la plusvalía auténticamente generada, sin que se pudiera conocer la capacidad económica real del sujeto pasivo.

La doctrina científica y jurisprudencial fundamentaba la exacción del IIVTNU en el **art. 47 Constitución española**:

La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los poderes públicos.

III. ANTECEDENTES: RESOLUCIONES ADMVAS. Y JUDICIALES. EN ESPECIAL, LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA PLUSVALÍA MUNICIPAL VASCA.

Con el estallido de la crisis económica, algunos órganos jurisdiccionales rechazaron la exacción del IIVTNU si se demostraba por el contribuyente que con la transmisión no se había generado realmente un incremento en el valor del terreno urbano.

Ya el **Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña**, en **sentencia 505/2012**, de **9 de mayo de 2012**, declaró que cuando se demuestre (con aportación de medios de prueba bastantes) que en el caso concreto no ha existido en términos económicos y reales un incremento del valor del terreno urbano, no se produce el hecho imponible previsto en el **art. 104 Ley HH.LL.** (Fundamento de Derecho 5) Así pues, el órgano

judicial concluye fallando que un vendedor que acredite (mediante escrituras públicas y movimientos bancarios) que no obtuvo plusvalía alguna por la transmisión al resultar negativa la diferencia entre el precio de venta y el importe de la compra del terreno urbano, no tendrá que abonar un impuesto que gradúa la cuota tributaria a satisfacer por el valor catastral y los años de tenencia del inmueble.

El fundamento de la **sentencia 85/2012** de **17 de abril**, del **TSJ de Castilla-La Mancha** (estimatorio de la sentencia previa del Juzgado de lo contencioso-admvo. de Cuenca contra la exigencia del impuesto de la plusvalía por el Ayto. de Cuenca) fue también que la fórmula legal de cálculo del IIVTNU, arranca del valor catastral en la fecha de la venta y aplica sin más unos porcentajes sobre tal valor, con lo que se está calculando la plusvalía futura, pero no la que realmente se ha experimentado desde la fecha de compra hasta la de la venta.

Nuevamente el **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**, en **sentencia** de **18 de julio** de **2013**, **Recurso 515/2011**, concluye que cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales incremento alguno, el IIVTNU no podrá exigirse.

La **sentencia 1580/2013**, de **11 de diciembre**, del **TSJ de Madrid** se pronunció en términos muy similares (resolviendo en apelación la exacción del impuesto municipal de la plusvalía por el Ayuntamiento de Getafe), al reiterar la necesidad de que exista un incremento de valor del terreno económico y real. Lógicamente, el **TSJ** formula su razonamiento trasladando la carga de la prueba al vendedor que es quien ha de poder acreditar y probar que no existe en su caso un incremento de valor si no que el valor de los terrenos ha disminuido durante el período de tenencia del bien inmueble.

A las anteriores resoluciones han de añadirse la **sentencia 249/2015**, de **1 de octubre**, del **TSJ de La Rioja** y la **sentencia 1250/2015**, de **3 de diciembre**, del **TSJ de Cataluña**.

Más recientemente, la **sentencia 520/2016**, de **14 de septiembre**, del **TSJ de la Comunidad Valenciana** estimó un recurso contencioso-admvo. considerando que de las pruebas aportadas al procedimiento se desprende indirectamente el menor valor del inmueble en el momento de la transmisión al de la adquisición, ya que el impuesto se giró por el Ayto. de Paterna al solar existente sobre el que se había construido una edificación, siendo el valor del suelo y del vuelo muy superior al precio de transmisión, superando solo el vuelo, la construcción, el valor de transmisión o de venta; cuyo

objeto es un todo único (un solo cuerpo) sin poder separar el suelo y el vuelo (FJ Segundo).

En la **Resolución 04735/12** de **10 de agosto** de **2012** y en la **Resolución 01761/13**, de **18 de marzo** de **2013**, el **Tribunal administrativo de Navarra** (TAN) se pronunció en la misma línea indicada. Se trataba de la transmisión de un inmueble mediante subasta pública a un precio inferior a aquel por el que se adquirió.

El **TAN** declaró que las normas objetivas de determinación de la base imponible del IIVTNU (en la primera Resolución indicada, el impuesto fue exigido por el Ayto. Valle de Aranguren, y en la segunda, por el Ayto. de Pamplona) no son aplicables cuando previamente se ha advertido la inexistencia de un incremento real del valor del suelo, es decir, el presupuesto de hecho al que la ley anuda el nacimiento del deber de contribuir por este tributo.

Además, dicho órgano admvo. consideró que existía garantía sobrada de certeza respecto del precio obtenido mediante la subasta pública realizada, habida cuenta de la presencia judicial y la concurrencia pública, incluida la del acreedor, lo que alejaban cualquier sospecha de fraude.

En consecuencia, el TAN concluyó que no se puede exigir este impuesto aplicando una fórmula de modo automático con una voluntad eminentemente recaudatoria sin que exista una realidad económica evidente, ya que ello supone desconocer que los impuestos se aplican siguiendo los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

Como se puede advertir, se prodigaban las resoluciones en contra de la regulación normativa del IIVTNU vigente entonces, revelando la existencia de un ingente “ruido de fondo” jurídico sobre el tema.

La **STC 26/2017**² de **16 de febrero** de **2017**, anuló parcialmente diversos preceptos de la **Norma Foral 16/1989**, de 5 de julio, del **Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos Naturaleza Urbana** para **Guipúzcoa**.

El juez constitucional declaró su nulidad cuando gravaran situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana, o minusvalías.

² Mediante **Auto** de **5 de febrero** de **2015**, el **Juzgado** de lo **Contencioso-admvo.** n° 3 de **San Sebastián** planteó **cuestión de inconstitucionalidad** al **TC** a raíz del IIVTNU exigido por el Ayto. de Irún.

Poco después, en la **sentencia 37/2017**³, de **1 de marzo de 2017**, el **TC** volvió a arremeter, esta vez contra la plusvalía municipal de **Álava**, declarando la nulidad parcial de ciertos artículos de la **Norma Foral alavesa 46/1989**, de **19 de julio**, en los casos en que se produjera minusvalía.

Los preceptos de las normas forales de Guipúzcoa y Álava que fueron declarados inconstitucionales y anulados parcialmente en las **SSTC** referidas, tenían un contenido casi idéntico a los respectivos de la **Ley de HH.LL.**

Se trata del **art. 4 y art. 7** de la **Norma Foral 16/1989**, de **5 de julio**, del **Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos Naturaleza Urbana** de Guipúzcoa. Y del **art. 4 y del art. 7** de la **Norma Foral 46/1989**, de **19 de julio**, del **Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos Naturaleza Urbana** de Álava.

En esencia, el núcleo de ambos fallos del **TC** giraba en torno a la vulneración del **principio de capacidad económica** reconocido por el **art. 31 Constitución**:

*[...] debe dejarse bien sentado que **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 inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.***

Aunque las **SSTC** para **Guipúzcoa** y **Álava** inadmitieron las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas respecto a los preceptos equivalentes de la Ley estatal, por considerar que no eran aplicables a la cuestión controvertida, sí que implícitamente la aceptaban al emplazar al legislador a modificar la normativa estatal vigente para el impuesto de la plusvalía.

En efecto. El **TC** lanzaba el guante al legislador foral, al sugerirle la reforma de su regulación normativa, entonces vigente en los términos siguientes:

*[...] la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo 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***

³ Mediante **Auto de 21 de octubre de 2015**, el **Juzgado de lo Contencioso-admvo. nº 3 de Vitoria** planteó **cuestión de inconstitucionalidad** al **TC** a raíz del IIVTNU exigido por el Ayto. de dicha ciudad.

situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Tanto la Admón. tributaria de Guipúzcoa, como la de Álava modificaron la normativa reguladora del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana mediante el **Decreto Foral-Norma 2/2017 de 28 de marzo** de la **Provincia de Guipúzcoa** y el **Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017**, del **Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo**, de Álava.

La reforma operada por las normas forales indicadas consiste en:

1º El hecho imponible del **IIVTNU**, se entenderá realizado sólo cuando haya existido un incremento de valor de los terrenos.

2º El cálculo del valor del terreno urbano se realizará comparando el valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, con el valor de transmisión o, si procede, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

3º El momento temporal a partir del cual se determine el valor será la fecha de adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y la fecha de su transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

Además, las normas forales crean un régimen transitorio para aquellas liquidaciones del impuesto que hayan ganado firmeza y que sean anteriores a las sentencias del TC referidas.

En consecuencia, en el ámbito foral de Guipúzcoa y Álava, el tributo de la plusvalía municipal quedaba anulado parcialmente, imposibilitándose su aplicación cuando la transmisión generara pérdidas.

Surgieron entonces todo tipo de especulaciones acerca de qué sería de la regulación legislativa estatal del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (casi idéntica a la foral). Para muchos estaba claro: tocada y casi hundida. Y si no, al tiempo..., como finalmente ha ocurrido.

IV. LA STC 59/2017, DE 11 DE MAYO: ALCANCE Y CONTENIDO.

El **TC** reitera en su **sentencia de 11 de mayo de 2017** la misma doctrina sentada en sus pronunciamientos anteriores sobre las normas forales de Guipúzcoa y Álava reguladoras del impuesto municipal de la plusvalía: el impuesto municipal que nos ocupa únicamente es inconstitucional cuando grava situaciones en las que no se ha generado un incremento de valor del terreno objeto de la transmisión (si bien el Tribunal no aclara a quién corresponde –al contribuyente o al Ayuntamiento- acreditar si ha habido o no incremento de valor).

Aun cuando el Juzgado de Jerez de la Frontera no lo solicitó en la cuestión planteada al máximo intérprete de la Constitución (únicamente pedía la inconstitucionalidad del **art. 107 Ley HH.LL.**), el **TC** extendió también el alcance de la inconstitucionalidad declarada al **art. 110.4** de dicho cuerpo legal, por cuanto que tal precepto impide a los Ayuntamientos considerar un incremento de valor diferente al que resulta del procedimiento regulado por la ley. Ese ha sido justamente el motivo de la inconstitucionalidad, en tanto que niega a los contribuyentes la posibilidad de demostrar que en la transmisión no se ha generado capacidad económica susceptible de imposición.

Es preciso advertir que el **TC** sólo ha declarado la inconstitucionalidad del gravamen de la plusvalía regulada en el **art. 107. 1 y 2 a)** (transmisión de terrenos), pero no la generada por la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, por la transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o a realizar una construcción bajo suelo, ni tampoco las expropiaciones forzosas (**art. 107.2 b, c y d**).

Pues bien. La esencia de la doctrina del **STC** que nos ocupa consiste en que es inconstitucional tributar por el IIVTNU cuando el valor del terreno no se haya incrementado con ocasión de su transmisión, esto es, cuando la venta haya provocado pérdidas.

Tal doctrina se contiene en el **FJ 5** (apdos. a y b):

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 inexpressivas 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 inexpressivas de capacidad económica.

[..]

*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 inexpressiva de capacidad económica** (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

Respecto al método de cálculo de la plusvalía (a veces, solo presunta, por lo absolutamente artificial y forzado del mecanismo previsto para su cuantificación), el TC reitera los argumentos expuestos en sus sentencias antes referidas sobre la normativa vasca reguladora del impuesto:

*[...] el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo que, según su configuración normativa, **grava el “incremento de valor” que experimenten los terrenos, “puesto de manifiesto en el momento del devengo”**, esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno y que se ha experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.*

*Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, **sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo).***

Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento.

***Según esto, no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial**, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión...”*

No obstante, queda en el aire alguna cuestión relativa al pago del IIVTNU no menos importante, cuya solución no se desprende expresamente de la sentencia del **TC** estudiada. Surge el interrogante de si el contribuyente debe o no pagar el impuesto si ha obtenido una plusvalía pírrica por la transmisión del terreno urbano.

En puridad, la respuesta a tal pregunta parece fácil desde el punto de vista del principio de legalidad: el sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa (como el que de cualquier otro tributo) ha de ingresar siempre la cuota resultante de la liquidación efectuada conforme al método previsto en la ley vigente.

Pero, la situación se podrá entender si, verbigracia, el incremento percibido por el sufrido contribuyente fuera de 60.000€. y la cuota tributaria a ingresar es de 55.000€. Parece claro que, en los términos de este ejemplo, estaríamos ante un efecto confiscatorio en la exigencia del IIVTNU, lo que -como es sólito- está prohibido por el **art. 31.1** de nuestra **Constitución** que proclama el principio de no confiscatoriedad de nuestro sistema tributario.

Esta cuestión fue ya planteada por el **Juzgado de lo contencioso-admvo. nº 22 de Madrid**. Y en la **sentencia** del **TSJ de Valencia** de **julio de 2015** se defendió que el único supuesto en el que podría plantearse la inconstitucionalidad del impuesto (casi dos años después confirmada por el **TC**) sería el de las transmisiones en las que se produjera un incremento de valor, pero tan exiguo que la exigencia del IIVTNU fuera confiscatoria.

A nuestro parecer, la cuestión planteada no tiene otra solución que la eliminación por el legislador de la fórmula de cálculo de la cuota tributaria del impuesto, esto es, cumplir el mandato del **TC**, como no podría ser de otra manera. O, directamente, suprimir el impuesto mismo, que es -en realidad y pese a que algunos no quieran reconocerlo- a donde alcanza el efecto de la **STC 59/2017** examinada. El legislador dirá.

V. EFECTOS DE LA STC 59/2017

V.1. EFICACIA *ERGA OMNES* Y EFECTOS TEMPORALES.

La **STC** examinada tiene efecto *erga omnes*, esto es, la eficacia de la inconstitucionalidad declarada se extiende tanto para los contribuyentes que impugnaron el acto admvo. liquidatorio que les fue notificado, como también para el

resto de los contribuyentes. Por consiguiente, cualquier sujeto pasivo del impuesto municipal queda amparado, en principio, para beneficiarse de la declaración de inconstitucionalidad.

En el ámbito de la eficacia temporal, conforme al **art. treinta y ocho.Uno** de la **Ley Orgánica 2/1979**, de 3 de octubre, del **TC** (LOTC), la sentencia que se analiza desarrolla efectos generales desde el mismo día de su publicación, pero sólo en la medida que los preceptos legales viciados de inconstitucionalidad *someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*.

No obstante, la eficacia en el tiempo de la declaración de inconstitucionalidad declarada no es ilimitada. Así, con arreglo a lo dispuesto en el **art. 40.1 LOTC** no pueden revisarse situaciones en las que haya recaído sentencia firme con fuerza de cosa juzgada. La **STC 45/1989**, de **20 de febrero**, también extendió esta irretroactividad a las situaciones de firmeza admva.

V.2. MODIFICACIÓN DE LA LEY HH.LL.

En la **sentencia 59/2017** y en las dos previas sobre las **Normas Forales** vascas referidas anteriormente, el **TC** recomienda al legislador que, a partir de la publicación de esta sentencia, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del tributo municipal, por cuanto es a él únicamente a quien corresponde fijar [...] *la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación (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 terrenos de naturaleza urbana** (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ5).*

Se ha expresado más arriba que la reforma normativa del impuesto municipal en cuestión ya se ha efectuado en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava.

En el ámbito estatal habrá que esperar (confiamos que no mucho) a que se produzca la indefectible reforma de la Ley HH.LL. para comprobar si la modificación legislativa que se acometa sigue unas pautas similares a las de las normas forales.

Así las cosas, el legislador estatal (entiéndase, Ministerio de Hacienda) ha mantenido en los últimos meses reuniones con la **Federación Española de Municipios y Provincias** (FEMP), para modificar el IVTNU atendiendo a la doctrina sentada por el **TC** en la materia. Se trata de reformar la Ley en cuanto al método de cálculo de la cuota tributaria, no de modificar los tipos a aplicar, en tanto que son los Ayuntamientos quienes los fijan, ni –menos aún- de eliminar el tributo, de jugosa aportación a las arcas municipales (casi dos mil millones de euros).

La FEMP ha propuesto que la plusvalía que se obtuviere en menos de un año por la venta de inmuebles urbanos se integre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sujetando a imposición los rendimientos percibidos en un mismo año, la mayor parte de carácter especulativo. El IIVTNU se convertiría en un impuesto a cuenta en el IRPF.

La primera opción propuesta es respaldada por los expertos designados por el Ministerio de Hacienda para el estudio de la reforma de la financiación autonómica y local, siendo también la propuesta favorita del propio Ministerio.

Con ello se pretende compensar la disminución ostensible en los ingresos municipales a recaudar como consecuencia de la modificación futura de la regulación normativa del impuesto de la plusvalía municipal a raíz de la **STC 59/2017** que ha anulado –como se ha examinado anteriormente- la exigencia del tributo si se sufren pérdidas en la transmisión del terreno urbano.

Se trata de una reforma integral del impuesto para reducir al máximo la litigiosidad, prestando mayor relevancia a la capacidad económica del contribuyente, sustituyendo la actual base objetiva por una nueva base que grave su capacidad económica real de aquel, procurando que los ingresos de ayuntamientos y, especialmente, del Estado y de las Comunidades Autónomas no mengüen. Se trata de ponderar el tipo que impondrán los ayuntamientos para que queden ingresos a las demás administraciones.

Lo mismo que acontece en el IRPF, en el mecanismo propuesto de determinación de la base imponible se apreciaría el incremento real de valor calculado por la diferencia entre el valor de transmisión menos el valor de adquisición. Pero, eso sí, tal incremento incluiría también el valor de la construcción (no sólo el suelo) y los inmuebles rústicos (no únicamente los inmuebles de naturaleza urbana).

La doble imposición se evitaría permitiendo la deducción de la cuota del impuesto en los impuestos estatales. Esto implicaría la plusvalía obtenida sería gravada como en el IRPF, a saber: diferencia entre la venta y la adquisición, la ganancia -o pérdida- en la venta del terreno, tanto urbano, el único que grava ahora la plusvalía, como rústico, y del inmueble y de la construcción. Al ayuntamiento correspondería una porción y la parte restante se asignaría a la Hacienda pública estatal y a la Hacienda de las Comunidades autónomas.

La disminución de la recaudación sería mayor si la deducción de la plusvalía en el IRPF se resta de la cuota y no de la base. No obstante, nos parece más razonable que la deducción se practique sobre la cuota.

En una aproximación inicial, parece que este método de cálculo observa fielmente los principios constitucionales en materia tributaria y elimina la doble imposición que se produzca.

La segunda propuesta consiste en encargar al Catastro, organismo dependiente del Ministerio de Hacienda, la elaboración de un índice anual que evalúe en cada período impositivo el desarrollo en el mercado del valor de los terrenos. Tales índices serían actualizados cada año por la Ley de Presupuestos del Estado.

Esta opción, como la anterior, también gravaría las plusvalías generadas en menos de un año. Se trata de modificar la base imponible incluyendo unos coeficientes de variación anuales del mercado inmobiliario del suelo para cada municipio, conservando la referencia al valor catastral del inmueble de que se trate.

El contribuyente podrá demostrar la inexistencia de plusvalía. El cálculo se realizaría restando al precio de venta el coste de la adquisición, dando como resultado la plusvalía o minusvalía real de la operación efectuada.

V.3. SENTENCIAS DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSA-ADMVA. POSTERIORES A LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU.

Con posterioridad a la **STC 59/2017**, de **11 de mayo**, estudiada, se han ido dictando ya varias sentencias por órganos de la jurisdicción ordinaria en las que se aplica la doctrina sobre la plusvalía municipal sentada por el máximo intérprete de la Constitución: la **sentencia nº 95/2017**, de **30 de mayo** y la **sentencia nº 101/2017**, de **1 de junio**, del **Juzgado de lo Contencioso-admvo. nº 1 de Cartagena**, en las que

se condena respectivamente al Ayuntamiento de Cartagena y al Ayto. de la localidad murciana de San Pedro del Pinatar a la devolución de sendas cantidades (5.143 €. y 2.580,81 €, en cada caso) pagadas indebidamente por una persona física y una sociedad limitada en concepto de cuota del IIVTNU, con ocasión de la venta de un terreno urbano.

En ambas sentencias, dicho Juzgado declaró que no corresponde al contribuyente el *onus probandi* de que no hubo incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión, sino que, por el contrario, tal carga recae sobre el Ayuntamiento. Esto es, debe ser el propio Ayuntamiento el que pruebe que sí existió incremento de valor, y no al contrario.

En las resoluciones antedichas, el Juez de Cartagena expresa lo siguiente:

*La inconstitucionalidad del artículo 107.2.a) del TRLRHL siempre que no exista hecho imponible conlleva una modificación sustancial a lo que defendía este juzgador hasta la Sentencia de 11 de mayo de 2017 ; esto es, **ante la inexistencia de norma alguna sobre como valorar si existe o no hecho imponible en el TRLRHL y ante la inconstitucionalidad de éste precepto en tanto que presumía su existencia en todo caso, no es ya que el contribuyente tenga que probar que no hubo el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia.***

[...]

Es un hecho notorio que el suelo puede incrementar o disminuir su valor con el paso del tiempo en función de múltiples variables; en esta tesitura se dictaron múltiples sentencias en que se abría la posibilidad al contribuyente para que pudiera probar la inexistencia de incremento del valor del suelo a través de una prueba pericial.

[...]

Tras declarar la inconstitucionalidad del artículo 107.1 y 107.2.a LRHL, en la que se parecía dar por supuesto (y así lo defendían los Ayuntamientos y la Dirección General de Tributos) que con toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana existiría siempre un incremento de valor del mismo respecto al momento previo de su adquisición, “se cierra el paso a cualquier tipo de presunción sobre la existencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

*En esta tesitura, en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los Ayuntamientos sobre plusvalías **será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso, y en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial municipal se acredite que si existe ese incremento.***

El criterio doctrinal del **TC** sobre el impuesto de plusvalía municipal examinado anteriormente, también se ha seguido por el **Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de León** en su **sentencia nº 118/2017, de 20 de junio de 2017.**

Dicha sentencia estima la pretensión del recurrente al declarar que desde la **STC 59/2017**, y hasta que no se modifique la **Ley de HH.LL.**, deberá ser la Admón. local competente para recaudar -y no el contribuyente- quien habrá de acreditar que ha habido incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana transmitidos.

Además, la sentencia aclara que el Ayuntamiento no podrá probar tal circunstancia remitiéndose sin más a los valores catastrales, en tanto esa fórmula legal de cálculo ha sido declarada inconstitucional.

Finalmente, una recientísima sentencia del **Juzgado de lo Contencioso-admvo. nº 2 de La Coruña**, de **30 de junio de 2017** ha estimado que no resulta necesario probar que no hubo plusvalía para obtener la nulidad de las autoliquidaciones presentadas por este impuesto.

En efecto, dicho Juzgado interpreta la **STC de 11 de mayo de 2017** indicando que la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal de la plusvalía no presenta unos efectos acotados, sino que por el contrario “[...] La declaración de inconstitucionalidad de la disposición pero también la nulidad de la norma es incondicionada, y no se limita tampoco a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de plusvalía [...]”.

Por consiguiente, una resolución judicial más a favor de que la carga de la prueba de que no hubo plusvalía para obtener la nulidad de las autoliquidaciones (o, en su caso, liquidaciones), no recae en el sujeto pasivo contribuyente.

Así las cosas, como se puede comprobar, está siendo la jurisdicción ordinaria (dado que el **TC** no lo había aclarado) la que haya establecido a quién corresponde demostrar que el valor del terreno no se ha incrementado, superando una grave situación de inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Pues bien. Nos podemos preguntar qué sucede mientras el legislador reforma la normativa reguladora del impuesto municipal de la plusvalía, qué hacer en ese ínterin.

Desde la **STC 59/2017**, resulta obvio que los Ayuntamientos no podrán exigir ya el IIVTNU calculándolo conforme al método objetivo declarado inconstitucional. Muy por el contrario, antes de la exacción del tributo habrán de acreditar si efectivamente se ha producido un incremento de valor del terreno urbano.

Según el criterio expresado por varios juzgados hasta la fecha en que se escribe este artículo, hasta que se apruebe la nueva normativa que determine el modo de calcular el incremento de valor experimentado, no es que los contribuyentes puedan (y menos aún “deban”) aportar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para acreditar la inexistencia de incremento del valor del terreno, sin que los órganos municipales competentes puedan invocar el inconstitucional **art. 110.4 Ley HH.LL.** para no valorar la prueba documental en cuestión. Muy por el contrario resulta que, conforme al criterio expuesto por varios Tribunales hasta la fecha, deberá ser la Admón. tributaria local la que habrá de demostrar que realmente se ha producido un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana transmitidos para exigir el impuesto en cuestión.

Además de que, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del precepto meritado, se deberán determinar las bases imponibles con arreglo a valoraciones diferentes al mecanismo legal hasta ahora seguido, según los pronunciamientos judiciales dictados después de publicarse la **STC** objeto de estudio, son los Ayuntamientos los que asumen la carga de la prueba de que se ha generado una plusvalía a gravar.

V.4. POSIBLES ACCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Será preciso analizar caso por caso aquellas plusvalías municipales devengadas en los últimos años a efectos de determinar si es factible presentar algún tipo de reclamación.

Por tanto, en el caso de que el contribuyente recibiera la notificación de un acuerdo de liquidación del IIVTNU y no lo impugnara en su momento, o recurriéndolo le fue desestimada su pretensión por una resolución admva. o por una sentencia firme, no será posible ya instar ningún mecanismo de revisión de aquel acto admvo.

Sí que podrá exigir **responsabilidad patrimonial del Estado legislador** el contribuyente que, pese a haber sido desestimado su recurso mediante sentencia firme, durante la sustanciación del procedimiento hubiera alegado la inconstitucionalidad del tributo municipal.

Si a la fecha en que se publicó la **STC 59/2017**, el sujeto pasivo ya había impugnado la cuota (en reposición, vía económico-admva., o en vía judicial contenciosa), se recomienda incorporar el texto de la misma al expediente correspondiente, en aras de

facilitar al órgano admvo., económico-admvo. o judicial respectivo la resolución o sentencia estimatoria de nuestra pretensión.

En el supuesto de que al publicarse la **STC** no se había interpuesto aún recurso alguno, la estrategia es diferente según cuál sea el mecanismo de gestión del impuesto (en función de si el inmueble urbano está situado en un municipio o en una provincia), a saber: *autoliquidación* o *liquidación*. Si se trata de una **autoliquidación**, el plazo de reclamación es de cuatro años (**art. 126.2 Real Decreto 1065/2007**, de 27 de julio, por el que se aprueba el **Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**). Por el contrario, si el tributo se ha gestionado mediante una *liquidación*, el plazo de recurso es de un mes (**art. 223.1 Ley 58/2003, General Tributaria** y **art. 14.2 Ley HH.LL.**)⁴, si bien podrán iniciar un **procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho** del acto admvo. liquidatorio, en el plazo de cuatro años a contar desde que se recibió por el sujeto pasivo la notificación del mismo.

En efecto. A la luz de la reciente **STC** examinada, los contribuyentes podrán instar la **rectificación** de la **autoliquidación** del IIVTNU (**art. 120.3 Ley 58/2003, General Tributaria**) con **devolución de ingresos indebidos** (**art. 221 LGT**) cuando la cuota tributaria soportada haya agotado totalmente el beneficio obtenido por la transmisión o implique una tributación desmesurada en relación a la plusvalía realmente obtenida.

No obstante, dada la cantidad tan elevada de transmisiones inmobiliarias efectuadas en los años precedentes, no sería de extrañar que la Admón. tributaria arbitrara algún mecanismo para limitar u obstaculizar la devolución efectiva de las cantidades indebidamente ingresadas, invocando, como casi siempre, el *interés público*. En cualquier caso, aquellas artimañas técnico-normativas introducidas exclusivamente por la Admón. legisladora con esa finalidad se toparán, antes o después, con el criterio del TJUE (tal y como ha acontecido en el asunto del céntimo sanitario y la normativa creada al efecto por el gobierno para coartar su plena recuperación).

⁴ Vid. BARBA CUSCÓ, S. “Recuperació de la plusvàlua municipal. Anàlisi dels supòsits admesos per la recent jurisprudència”. Revista Món Jurídic, 310. Febrero/marzo 2017, pág. 59.

Sea como fuere, además de legislar con absoluto respeto a la **Constitución**, los poderes públicos tienen la obligación de acatar los dictados de los tribunales de justicia, actuando con celeridad y con la suficiente coordinación para menguar los perjuicios resultantes de sus equivocaciones y retrasos en actuar.

VI. CONCLUSIÓN.

Tanto en la **STC 59/2017**, de **11 de mayo** analizada, como en la dos sentencias dictadas con anterioridad, referidas a la normativa vasca del impuesto, el **TC** confirma la validez del método objetivo de cuantificación en vigor del IIVTNU para aquellas transmisiones de terrenos en las que se haya producido un incremento de su valor, sea cual sea el importe del mismo.

Pero, el **TC** sí declara inconstitucional el mecanismo legal de cálculo de la base imponible del impuesto cuando la transmisión del terreno no haya generado incremento de valor alguno, pues no habría plusvalía que gravar, vulnerándose el principio constitucional de capacidad económica.

Ya era hora. Durante los años de bonanza generados por la burbuja inmobiliaria, la exigencia del IIVTNU en los -términos legalmente establecidos- pasó desapercibida: nadie podía poner en duda entonces que la transmisión de un terreno urbano generara normalmente siempre un beneficio (por el aumento progresivo de su valor en el mercado) y no una pérdida.

Fue la terrible crisis económica padecida la mecha que ha hecho saltar en añicos –por inconstitucional- el discutido método artificioso de cálculo de la deuda tributaria en el importante impuesto municipal de la plusvalía, tras el que pretendía esconderse la descarada y feroz voracidad recaudatoria de los ayuntamientos.

Como se ha analizado, la justicia ordinaria lo venía denunciando repetidamente. Hasta que, por fin, llegó la declaración de inconstitucionalidad. Así las cosas, es urgente que el legislador estatal acometa una reforma razonable del impuesto municipal en cuestión, adaptándolo a las exigencias del **TC**.

Ahora bien, es necesaria una modificación sensata de la **Ley HH.LL.**, no un parche que nos lleve –a los contribuyentes y a las propias entidades locales- *de Guatemala a Guatepeor*. La reforma que se efectúe deberá, a mi parecer, determinar con claridad cuestiones que no resuelve la **STC 59/2017** objeto de estudio en este trabajo, a saber: quién debe acreditar el incremento del valor del inmueble urbano, si el contribuyente o

el Ayuntamiento, o ambos; qué elementos probatorios podrá aportar el obligado tributario: escrituras públicas de adquisición y transmisión únicamente, o también una –o varias- tasaciones periciales; y cuándo puede o debe acompañar tales documentos: al presentar la autoliquidación, o cuando el Ayto. vaya a girar la liquidación, o después de que le sea notificado al contribuyente el acuerdo liquidatorio ya dictado por el órgano admvo. competente.

Y, sobre todo, se demanda la elaboración inaplazable de una ley que establezca un criterio homogéneo y uniforme, no objetivo o estimativo, para todos aquellos impuestos directos en los que la valoración fiscal es determinante para el cálculo de la cuota tributaria. Ganaremos todos en seguridad jurídica y en eficacia.