

# El Tribunal Supremo interpreta la STC 59/2017, que declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la norma reguladora del IIVTNU

## 1. Introducción

La STS de 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017, interpreta el alcance de la inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional, en sentencia de 11 de mayo de 2017, respecto de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante TRLHL). Y lo hace inclinándose por la posición que la doctrina ha venido denominando “tesis relativa”.

Según el TS los artículos 107.1 y 107.2.a) adolecen únicamente de inconstitucionalidad y nulidad parcial, lo que implica que los preceptos son constitucionales y resultan plenamente aplicables en todos aquellos supuestos en los que no quede acreditado que no se ha producido un incremento del valor del terreno.

Sin embargo, la inconstitucionalidad, y la consiguiente nulidad, del artículo 110.4 del TRLHL – precepto que impide al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de plusvalía real- es total y absoluta. Esta nulidad absoluta conlleva la posibilidad de probar, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional, la inexistencia de incremento de valor y, en caso de que dicho extremo no quedase acreditado, habilita la aplicación de la regla de cuantificación objetiva de la base imponible contenida en los artículos 107.1 y 107.2.a).

## 2. La STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y sus diferentes interpretaciones: la tesis maximalista vs. la tesis relativa

La STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, declaró la inconstitucionalidad de determinados artículos de la norma reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), comúnmente conocido como “plusvalía municipal”, - concretamente de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, y lo hizo de una manera un tanto singular o, cuanto menos, poco común. Al estimar la cuestión de inconstitucionalidad, dice la literalidad del fallo que se procede a *“declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.”* Considera así el TC que someter a tributación situaciones en las que no se ha producido una plusvalía real y efectiva atenta contra el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE.

De una primera lectura de la sentencia, y de su fallo, podría concluirse que el Tribunal Constitucional está declarando la inconstitucionalidad, y por ende la nulidad, de dichos preceptos, pero no en todos los supuestos. Es decir, que la declaración de inconstitucionalidad se condiciona o se limita únicamente para aquellos supuestos en los que no se produce realmente un incremento del valor del terreno, siendo constitucionales y quedando vigentes y plenamente aplicables para los supuestos en los que tiene lugar incremento de valor.

Sin embargo, la cuestión ni era tan sencilla ni estaba tan clara<sup>1</sup>. Lo cierto es que, esta “peculiar” sentencia, como la han calificado algunos autores, ha dado lugar, desde su publicación, a diversas interpretaciones, tanto por parte de la doctrina como por la de los órganos judiciales, llegándose, así a desarrollar dos tesis contrapuestas: las denominadas “tesis maximalista” y “tesis relativa”.

Antes de pasar a exponer ambas posiciones, conviene tener presente las precisiones que el propio Tribunal Constitucional hace constar en el Fundamento Jurídico quinto de la sentencia y que anteceden al fallo:

“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

---

<sup>1</sup> Como se evidencia del trabajo de Alejandro Miguelez Freire, *La exigencia del IIVTNU tras las sentencias del Tribunal Constitucional*, Revista interactiva Actualidad, nº 5-2018 (Febrero 2018).

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).”

Sobre estas precisiones volveremos posteriormente al exponer los principales argumentos en los que se basan ambas tesis.

Como era de esperar, la complejidad del fallo y la disparidad de criterios interpretativos sobre su alcance y efectos, ocasionó la admisión por el Tribunal Supremo de los numerosos recursos de casación que se plantearon.

Huelga decir que, probablemente, a esta situación no se hubiera llegado si el Legislador hubiera abordado, con cierta urgencia, la modificación normativa necesaria para adaptar la norma al texto constitucional según el mandato del Tribunal Constitucional. De hecho, en los territorios forales, cuya normativa también fue declarada inconstitucional en los mismos términos que la normativa estatal, las modificaciones normativas no tardaron en llegar<sup>2</sup>.

### **La tesis relativa**

La tesis relativa es la que han seguido tribunales como el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana<sup>3</sup>, el de Asturias o el de Galicia y se basa en la posibilidad de liquidar el Impuesto en aquellas situaciones en las que no se acredite la inexistencia de incremento del valor del terreno. Es decir, para quienes propugnan esta tesis, los preceptos solo han sido declarados inconstitucionales y nulos, y, por tanto, expulsados del ordenamiento jurídico, en aquellos casos en los que quede acreditado que no se ha producido una plusvalía real y efectiva. En caso contrario, los preceptos siguen vigentes por resultar acordes con el texto constitucional y, por tanto, procede liquidar el impuesto.

Es cierto que el apartado c) del fundamento jurídico 5º de la STC establece que los preceptos han sido “expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*”, pero para quienes sostienen esta tesis la clave está en cómo continúa la frase, es decir, en la expresión “en los términos señalados”, que debe relacionarse con el apartado a) del mismo fundamento jurídico 5º. Por tanto, se entiende que los preceptos declarados inconstitucionales y nulos lo son pero no de forma absoluta y que la expulsión del ordenamiento jurídico no es total sino parcial. En definitiva, que la invalidez de los preceptos en cuestión está condicionada a supuestos en los que la transmisión no ha puesto de manifiesto un incremento de valor del suelo real y, por tanto, de aplicarse dichas normas, se estaría gravando una situación “inexpresiva de capacidad económica”. Así lo manifiesta el propio TC al afirmar que el impuesto en sí no es inconstitucional,

---

<sup>2</sup> En Guipúzcoa se aprobó el DECRETO FORAL-NORMA 2/2017, de 28 de marzo (publicado el 31 de marzo) como consecuencia de la STC de 16 de febrero de 2017, en Álava el DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo (publicado el 5 de abril de 2017) como consecuencia de la STC de 1 de marzo de 2017 y en Navarra la LEY FORAL 19/2017, de 27 de diciembre (publicada el 30 de diciembre) como consecuencia de la STC de STC 72/2017, de 5 de junio de 2017.

<sup>3</sup> [TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 16 de noviembre de 2017, rec. 62/2017.](#)

como tampoco lo es el establecimiento de reglas objetivas de determinación de la base imponible, sino que lo que resulta contrario al artículo 31 de la Constitución es aplicar dichas reglas objetivas a situaciones en las que no se producen plusvalías reales.

En esta línea se ha pronunciado el [TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 16 de noviembre de 2017, rec. 62/2017](#), afirmando *“que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. 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”*.

Cuestión diferente es la que concierne a la práctica de la prueba, sobre la cual tampoco se puede apreciar que los órganos judiciales hubieran alcanzado una posición unánime. En este sentido, el [TSJ de Extremadura, en sentencia de 13 de julio de 2017, rec. 128/2017](#), afirma que la prueba pericial constituye “el medio ordinario de acreditación de la inexistencia de valor”, luego parece exigir una prueba plena sobre la inexistencia de incremento de valor. En un sentido similar se ha pronunciado el [TSJ de Asturias, en sentencia de 29 de mayo de 2018, rec. 54/2018](#), al entender que el valor que figura en las escrituras públicas puede no reflejar el valor de mercado y por tanto no puede tenerse en consideración a efectos de determinar la existencia o no de incremento de valor en el terreno a efectos del IIVTNU.

Por su parte, el [TSJ de la Región de Murcia, en sentencia de 14 de julio de 2017, rec. 90/2017](#), admite como prueba de la inexistencia de incremento el precio de adquisición y de transmisión del inmueble, señalando que no puede someterse a tributación la operación, dado que el Ayuntamiento no ha aportado prueba alguna sobre el incremento de valor que se pretende gravar. Se invierte de este modo la carga de prueba. También considera que la carga de la prueba recae sobre la Administración el [Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Cartagena, en sentencia de 1 de junio de 2017, rec. 376/2016](#), en la que se establece que *“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.”*

Especial interés despierta la sentencia de TSJ de la Comunidad Valenciana, anteriormente mencionada, en la cual se adopta una posición intermedia, pues entiende que, aportando el contribuyente un principio de prueba (como pueden ser, por ejemplo, las escrituras de adquisición y transmisión del inmueble), la carga de la prueba se traslada a la Administración que cuestiona dicho decremento. Así, se establece *“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.”*

### **La tesis maximalista**

La denominada “tesis maximalista” parte de una interpretación de la sentencia del TC totalmente diferente a la anterior. Se fundamenta en dos premisas:

**1ª** Los preceptos declarados inconstitucionales son radicalmente nulos y, por tanto, quedan expulsados del ordenamiento jurídico, y este vacío legal impide liquidar el impuesto en **todo caso**, con independencia de que se haya producido o no incremento de valor. Para la tesis maximalista, todas las liquidaciones dictadas deben ser anuladas porque los artículos en los que se regulan las normas de cuantificación de la base imponible han sido expulsados del ordenamiento jurídico “ex origine”.

**2ª** A lo anterior se añade que el propio Tribunal Constitucional, en el apartado c) del fundamento jurídico 5º de la sentencia, indica que corresponde al Legislador la forma de determinar la existencia o no de incremento de valor que sea susceptible de gravamen, por lo que, hasta que el legislador no modifique la norma, no existe un parámetro legal en función del cual pueda determinarse, con carácter previo a la aplicación del impuesto, si existe o no plusvalía que sea susceptible de someterse a imposición. En defecto de norma que establezca la fórmula para concluir *a priori* si ha habido o no incremento de valor y, en función de si el resultado es positivo o negativo, proceder a gravar la transmisión -aplicando la regla objetiva de cuantificación de la base imponible-, esta valoración no puede llevarse a cabo por los aplicadores del derecho - Administración y órganos judiciales-, pues si esto fuera así, se estarían quebranto los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) y de reserva de ley en materia tributaria. Adicionalmente, se alega que precisamente, esta interpretación “salvadora” de la norma es la que rechaza el TC.

Entre los tribunales que han venido sosteniendo esta tesis maximalista y, por tanto, anulando todas las liquidaciones practicadas, se encuentran el TSJ de Madrid<sup>4</sup>, el TSJ de Castilla y León<sup>5</sup>, el TSJ de Cataluña<sup>6</sup> o el TSJ de Navarra<sup>7</sup>.

En este sentido, el TSJ de Madrid anula una liquidación al considerar que la misma ha sido dictada en aplicación de preceptos que han sido expulsados del ordenamiento jurídico desde el origen y establece que *“liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de 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, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal*

---

<sup>4</sup> [STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. 783/2016](#)

<sup>5</sup> [STSJCL de 22 de septiembre de 2017, rec. 21/2017](#)

<sup>6</sup> [STS de Cataluña de 2 de marzo de 2017, rec. 138/2015](#)

<sup>7</sup> [STS de Navarra de 6 de febrero de 2018, rec. 535/2016](#)

*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."*

Como recoge en su blog PUEBLA AGRAMUNT, N.<sup>8</sup>, en el Auto del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017, rec. 4779/2017, que admite el recurso de casación planteado contra una sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo número 2 de Zaragoza, se exponen de forma bastante detallada, los principales argumentos que avalan esta tesis.

Sin ánimo de reproducir todos ellos, los más significativos son los siguientes:

- 1.- No estamos realmente ante un fallo interpretativo, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, pero no lo habría anulado.
- 2.- El punto c) del fundamento 5 de la STC nos está diciendo claramente que los preceptos han sido "expulsados del ordenamiento jurídico", y eso quiere decir que no existen, y además ex origine, con lo cual no pueden seguirse dictando sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento, pues es algo que ha rechazado en las tres sentencias, por un lado considerando que no cabía hacer tal interpretación "salvadora" y por otro lado diciendo expresamente que corresponde al legislador. No tendría sentido que tras la sentencia, y con una clara declaración de inconstitucionalidad, pudiesen los tribunales hacer ahora lo que se les dijo que no se podía hacer entonces.
- 3.- Si los juzgados siguieran determinando, como han venido haciendo muchos hasta ahora, si ha 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.
- 4.- La expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" no está

---

<sup>8</sup> PUEBLA AGRAMUNT, N. *Plusvalía municipal: la tesis maximalista a casación*. (Junio 2018). Disponible en: <http://www.nuriapuebla.com/blog/plusvalia-municipal-la-tesis-maximalista-a-casacion/>

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.

5.- De aceptar la tesis relativa, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función de un resultado, es decir, estaríamos hablando de una norma intermitente y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil caminos, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

También, el [Juzgado número 2 de la Coruña, en sentencia de 30 de junio de 2017, rec. 73/2017](#), defiende la tesis maximalista introduciendo, además, un argumento basado en la forma verbal empleada por el Tribunal Constitucional en el fallo, entendiendo que de haberse querido limitar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, la forma verbal que debería haberse empleado es “sometan” en lugar de “someten”.

*“(…) hemos de señalar que como ya hemos dicho supra la redacción del fallo de la ya tantas veces citada STC de 11 de mayo de 2017 puede parecer equívoca pues la declaración de nulidad de los preceptos referidos se acompaña de lo que parece un acotamiento de los efectos de nulidad, no ignora este juzgador que el Tribunal Constitucional no parece prima facie haber pretendido limitar la consideración de la tributación por una capacidad económica inexistente a un mero motivo de nulidad aun nuclear y primero pues en una estructura coherente de la resolución los motivos no se trasladan a la parte dispositiva esa es radical y primera diferencia entre las sentencias de mera inconstitucionalidad y la diferente tipología de sentencias referida por extenso supra y por ello se han relacionado, pero también es cierto que de haber pretendido acotar dichos efectos a un escenario de sentencia interpretativa modulando los efectos para algunos supuestos o para el futuro la forma verbal elegida no podría ser la elegida "someten" sino en el primero de los casos sometan y en el segundo de los casos un necesario condicional incluido el primero de los casos pero nunca la forma verbal elegida, (...)”*

En este mismo sentido se había pronunciado LORENZO GIL, Luis<sup>9</sup> al indicar que ***“en mi opinión estamos ante una construcción subordinada causal, de las llamadas explicativas pospuestas, y que pertenece al plano de la enunciación. Y mediante la cual, el fallo, sencillamente, explica (sin condicionarlo, porque gramaticalmente no puede) por qué se produce el hecho que acaba de describir en la oración principal (ser «inconstitucionales y nulos» los artículos analizados). Las construcciones subordinadas causales no pueden emplearse para condicionar el hecho descrito en la oración principal. La opinión generalizada está interpretando, erróneamente, que***

---

<sup>9</sup> LORENZO GIL, L. ¿Sólo se debe devolver la «plusvalía municipal» cuando no exista incremento? Legaltoday. (Marzo 2017). Disponible en: [http://www.legaltoday.com/practica-juridica/publico/d\\_administrativo/solo-se-debe-devolver-la-plusvalia-municipal-cuando-no-exista-incremento](http://www.legaltoday.com/practica-juridica/publico/d_administrativo/solo-se-debe-devolver-la-plusvalia-municipal-cuando-no-exista-incremento)

***la construcción gramatical que emplea el fallo es una subordinada condicional. Y no lo es. Entre otras cosas, porque la supuesta prótasis (es decir, la condición) debería incorporar el verbo «someter» en el modo subjuntivo y no en el indicativo que figura en el fallo.»***

### **3. La STS de 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017**

Como hemos expuesto al comienzo, el Tribunal Supremo se decanta por la tesis relativa e interpreta que la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) del TRLRHL no es total sino parcial –pues opera únicamente en situaciones en las que se acredite la inexistencia de incremento de valor- y que la del art. 110.4 es total, absoluta y aplicable en cualquier caso.

Los argumentos que llevan al Tribunal Supremo a tal conclusión los encontramos en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia, los cuales expondremos a continuación de forma sucinta.

#### **Sobre la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1, 107.2.a) del TRLRHL.**

Así, la **inconstitucionalidad parcial** de los artículos 107.1, 107.2.a) del TRLRHL, se fundamenta básicamente en dos argumentos: (i) En primer lugar se acude al tenor literal del fallo de la STC, que al declararlos inconstitucionales añade “pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica y (ii) en segundo lugar, a la propia intención del TC. Según el Tribunal Supremo, si la razón de ser de la declaración de inconstitucionalidad es la vulneración del principio de capacidad económica, la cual no se produce en supuestos en que existe incremento del valor del terreno, la intención del Tribunal Constitucional no pudo ser la de extender los efectos de la declaración de inconstitucionalidad también a estos últimos, pues se trata de situaciones totalmente compatibles con dicho principio constitucional, como así se deduce de las precisiones efectuadas en el fundamento jurídico quinto de la mencionada sentencia.

#### **Sobre la inconstitucionalidad total del art. 110.4 del TRLHL**

El Tribunal Supremo parte de la nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL para desmontar los argumentos de la tesis maximalista. A su juicio, la interpretación que se hace del fundamento jurídico 5º de la STC es erróneo por varios motivos:

**1.-** Porque el mandato del TC al Legislador para que regule la fórmula en que ha de determinarse la existencia o no de incremento de valor tiene como finalidad:

- evitar que en lo sucesivo se graven situaciones inexpressivas de capacidad económica y
- cubrir la laguna legal que se ocasiona con la declaración de inconstitucionalidad, pero no porque no exista una base legal en el ordenamiento jurídico que habilite la prueba por el contribuyente y, por ende, la valoración de la misma por parte de los aplicadores del Derecho, sobre la inexistencia de incremento de valor.

2.- Porque al haberse anulado el artículo 110.4 del TRLHL, y siendo esta una nulidad total y absoluta, desaparece del ordenamiento jurídico la prohibición de probar la inexistencia de incremento de valor. Por tanto, la práctica de la prueba sí cuenta con la debida cobertura legal, acudiendo a las reglas generales que sobre esta materia rigen el Derecho Tributario.

3.- Porque de aceptarse la tesis maximalista y considerar que mientras que el Legislador no modifique la norma no hay posibilidad de acreditar la inexistencia de plusvalía, dice el TS que el fallo de la STC quedaría “desnaturalizado” y no podría cumplirse, ya que solo llevando a cabo esa prueba puede inaplicarse el impuesto en situaciones en las que no se pone de manifiesto una capacidad económica gravable.

### **Sobre la carga de la prueba y los medios para llevarla a cabo**

Una vez interpretado el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, también se pronuncia el Tribunal Supremo en materia probatoria concluyendo que, conforme a la regla general del artículo 105.1 de la LGT, es el sujeto pasivo quien, en un primer momento, debe probar la inexistencia de incremento de valor del terreno. Esto mismo se deduce del apartado b) del fundamento jurídico 5º de la STC cuando, al declarar la inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TRLHL establece “al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.”

Para acreditar tal extremo, dice el Tribunal Supremo que el sujeto pasivo podrá:

- a) aportar cualquier principio de prueba que permita apreciarla al menos indiciariamente, como puede ser la diferencia entre valor de adquisición y transmisión que consta en las respectivas escrituras públicas,
- b) optar por aportar prueba pericial que confirme dichos indicios, o
- c) emplear cualquier otro medio probatorio contemplado en el art. 106.1 de la LGT (los contemplados en el Código Civil o LEC, salvo que la Ley establezca otra cosa).

De modo que, si el sujeto pasivo lleva a cabo una actividad probatoria en los términos anteriormente señalados, tendrá que ser la Administración quien, para desvirtuarla, pruebe que se ha producido un incremento del valor del terreno para poder liquidar el impuesto.

## **4. La Proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL en relación con el IIVTNU**

Como hemos apuntado anteriormente, el Legislador aún no ha aprobado la modificación normativa necesaria para adaptar la normativa vigente a la sentencia del Tribunal Constitucional, aunque actualmente, se encuentra en trámite parlamentario una Proposición de Ley que aborda dicha cuestión.

El pasado 27 de febrero el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso presentó la Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales,

aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, la cual, en su exposición de motivos, manifiesta que su objeto es *“dar rápida respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la Sentencia, sin esperar al proceso de reforma abierto con la creación por parte del Gobierno de la Comisión de Expertos para la revisión y análisis del actual sistema de financiación legal”*.

A todos los efectos, esta propuesta de modificación ha sido fruto de la necesidad creada por el TC al declarar nulos los artículos relacionados con la plusvalía “generada” en supuestos en los que no se produce incremento de valor. Sin embargo, a pesar de reformar la normativa en este sentido, se abren algunos nuevos interrogantes acerca de esta modificación, y queda pendiente la necesidad de una reforma integral de este impuesto para adaptarlo a la realidad fáctica del hecho imponible producido.

Los aspectos fundamentales que contempla la reforma son los siguientes:

- Para los casos en los que pueda acreditarse la inexistencia de incremento de valor del terreno, se introduce en la norma un nuevo **supuesto de no sujeción**. Dice la redacción propuesta que **la inexistencia de valor se determinará por diferencia entre valores reales de transmisión y de adquisición**. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta y aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor.
- En lo referente a la **práctica de la prueba** se diferencia entre transmisiones a título oneroso y lucrativo:

Tratándose de transmisiones a **título oneroso** se tomarán como valores reales de adquisición y transmisión los mayores entre los dos siguientes:

- Los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión.
- Los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble.

No obstante, cuando la adquisición o transmisión hubiera sido a **título lucrativo**, por valores reales de adquisición y transmisión se tomarán los mayores entre los siguientes:

- Los valores que consten en la declaración del ISD
- los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble.

Si el valor del suelo no se encontrase desglosado, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble.

Además, la norma prevé que, en la posterior transmisión del terreno, para el computo del número de años en los cuales se ha generado el incremento de valor, no se va a tener en cuenta el periodo anterior a la adquisición. De este modo, la concurrencia del supuesto de no sujeción produce la interrupción del periodo de generación del incremento de valor.

- Se introducen también modificaciones en relación con la **determinación de la base imponible**, sustituyendo los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno por unos coeficientes máximos en función del número de años transcurridos desde la adquisición, porcentajes que serán actualizables anualmente mediante norma con rango legal.
- Se establece que los ayuntamientos podrán efectuar las correspondientes comprobaciones.
- Por último, la norma propuesta establece un plazo de cuatro meses (desde la aprobación de la norma) para que los Ayuntamientos modifiquen sus ordenanzas fiscales a fin de adaptarlas a la nueva regulación. Asimismo, se da cabida a un régimen transitorio según el cual, en la medida en que los Ayuntamientos no aprueben las Ordenanzas fiscales correspondientes, únicamente se aplicará el método de determinación de la base imponible previsto en ellas cuando los coeficientes sean inferiores a los previstos en la nueva Ley. En caso contrario, aplicarían los coeficientes legales.
- **Entrada en vigor.** La entrada en vigor del nuevo supuesto de no sujeción se prevé con efectos 15 de junio de 2017, retrotrayéndose así a la fecha de publicación de la STC. No obstante, llama la atención que, a diferencia de lo ocurrido en los territorios forales, la Proposición de Ley no contempla un régimen transitorio que especifique los supuestos a los que resulta de aplicación el nuevo supuesto de no sujeción.

En cuanto a las modificaciones referentes a la forma de determinación de la base imponible, entraran en vigor el día siguiente de la publicación en el BOE de la norma.

[\(Ver nota completa sobre la Proposición de Ley publicada en la RIA número 11, de 19 de marzo de 2018\)](#)

## 5. Conclusiones

De la sentencia del Tribunal Supremo que venimos comentado pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- La interpretación correcta de la STC es que solo se declara la inconstitucionalidad del Impuesto respecto de aquellas situaciones en las que se acredite que no se ha producido incremento del valor del terreno.

- La acreditación de tal circunstancia puede llevarse a cabo, aunque el Legislador no haya regulado la forma de calcular o valorar si se ha producido o no incremento. Y, por tanto, dicha práctica de prueba puede realizarse tanto en el procedimiento administrativo como en sede judicial.

- Corresponde al sujeto pasivo acreditar que no se ha producido incremento de valor aportando, al menos, un principio de prueba. Aportado al menos un indicio de prueba, deberá ser la Administración quien demuestre que se ha producido incremento de valor.

. La Administración puede y debe liquidar el impuesto en todas aquellas situaciones -tanto anteriores como posteriores a la STC- en las que no quede acreditado que no se ha producido incremento de valor del terreno susceptible de ser gravado. En estos casos se procederá aplicando las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible contenida en artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, pues para ellos no han sido declarados inconstitucionales.

Dicho lo anterior, y aun considerando que la STS pone fin a una situación que empezaba a ser insostenible, conviene tener presente que aun quedan algunas cuestiones en relación con el IIVTNU que ni la STC ni el Tribunal Supremo ni el texto de la Proposición de ley resuelven, las cuales, sin ánimo de ser exhaustivos, dejamos apuntadas<sup>10</sup>:

- Nada se ha dicho aún sobre la validez de la fórmula de cálculo utilizada por la Ley para determinar la Base Imponible del Impuesto, en el sentido en que fue cuestionada por la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Cuenca (confirmada posteriormente por el TSJ de Castilla-La Mancha). En ese caso se demostró, con una serie de cálculos matemáticos y la propuesta de una fórmula alternativa, que con la fórmula de cálculo de la base imponible que prevé la Ley se grava el incremento del valor del suelo en años futuros, no el experimentado desde su adquisición.

- También queda pendiente de resolver qué sucede con el Impuesto en los casos en los que, habiéndose obtenido un incremento de valor del suelo, al aplicar el sistema objetivo de cuantificación de la Base Imponible previsto en la Ley, se está gravando una plusvalía muy superior a la real y efectivamente obtenida por el contribuyente. No se ha planteado aún esta cuestión ante el TC pero los razonamientos que llevaron a declarar el impuesto parcialmente inconstitucional en la STC 59/2017, nos inducen a pensar que también en estos casos podría ser contrario al artículo 31 de la Constitución. Precisamente, el Tribunal Supremo deja esta cuestión apuntada en el fundamento jurídico Quinto, primer párrafo, *in fine*.

- La tercera cuestión que queremos resaltar es la referente a los efectos temporales de la STC y a los posibles mecanismos de recuperación del Impuesto, cuando este fue ingresado indebidamente.

---

<sup>10</sup> Cuestiones todas ellas comentadas en la ponencia del XIV Congreso Tributario, *El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: estado de la cuestión en el Tribunal Supremo y aspectos problemáticos*, organizado por AEDAF-CGPJ, León, (mayo 2018).

En efecto, una de los aspectos importantes de la STC 59/2017 es que el Tribunal no limita los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, por lo que deja la puerta abierta a la revisión de situaciones acaecidas con anterioridad a la publicación de la sentencia. Obviamente, limitado a situaciones en las que se pueda acreditar la inexistencia de incremento de valor y teniendo en cuenta las limitaciones legales existentes para la revisión de actos firmes. Pues bien, sería deseable que se clarificase cuales son las situaciones revisables, sobre todo cuando se trata de actos que han alcanzado firmeza en vía administrativa, y cuales son los recursos o vías de impugnación que cabe interponer contra ellos.

Lo anterior es importante si consideramos que el IIVTNU admite dos formas distintas de gestión (liquidación o autoliquidación) y que la recaudación del impuesto por un régimen u otro dependerá de la opción ejercitada por cada Administración. De este modo, en los Ayuntamientos en los que el régimen de gestión fuera el de autoliquidación, los contribuyentes se encuentran en una situación ventajosa con respecto a los de los Ayuntamientos con régimen de liquidación, ya que la autoliquidación no adquiere firmeza en vía administrativa hasta transcurridos 4 años desde la finalización del plazo de presentación. Sin embargo, en las Administraciones que hubieran optado por el régimen de liquidación, el contribuyente puede impugnarla en vía administrativa en el plazo de un mes desde su notificación. Transcurrido dicho plazo sin que se interpusiera recurso de reposición o reclamación económico-administrativa (según proceda) el acto adquiere firmeza.

Por lo anterior, sería deseable que el Tribunal Supremo se pronunciase de forma clara sobre la posibilidad de recuperar el impuesto en estas situaciones a través de alguno de los recursos especiales de revisión previstos en la LGT.

## **6. Un breve apunte sobre los mecanismos de recuperación del impuesto indebidamente pagado**

Como ya hemos dicho anteriormente, el Tribunal Constitucional no ha limitado temporalmente los efectos de su sentencia, por lo que los mismos se producen también “hacia atrás” o, lo que es lo mismo, la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos retroactivos, lo que conlleva la posibilidad de revisar situaciones anteriores a la publicación de la STC. Lo anterior, siempre que se pueda acreditar la inexistencia de valor en los términos señalados por la STS.

Aunque el Tribunal Supremo nada dice sobre este tema y, por tanto, ninguna novedad aporta la sentencia que venimos comentando, hemos creído conveniente recordar cuales son las vías de revisión posibles atendiendo a las distintas situaciones en las que se encuentre el contribuyente.

Para ello, debemos de partir de una primera distinción entre actos confirmados judicialmente y actos no confirmados judicialmente<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Distinción de la que parte MORENO FERNÁNDEZ, JI. *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto municipal sobre las plusvalías: Las SSTC 16/2017 y 37/2017*. Revista Interactiva Actualidad

### Actos firmes que fueron recurridos y confirmados judicialmente

Tratándose de los primeros, su revisión estará limitada por lo dispuesto en el artículo 40.1 de la LOTC, según el cual *“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.”*

Por tanto, no existe vía posible de revisión para los actos confirmados judicialmente con fuerza de cosa juzgada, salvo la acción de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador regulada en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello. Entre estos requisitos, para los casos en los que la lesión a indemnizar haya sido causada por la aplicación de una norma declarada inconstitucional, se establece la necesidad de haber obtenido *“sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.”* Por tanto, tras la reforma operada en este régimen por la Ley 40/2015, los casos en los que procede esta vía quedan muy restringidos, ya que se exige, por un lado, que se haya obtenido sentencia firme desestimatoria y, por otro, que se hubiese alegado la inconstitucionalidad de la norma. En cualquier caso, dicha acción de responsabilidad debe ejercitarse en el plazo de un año desde la publicación en el BOE de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma, plazo que en el presente caso ya ha transcurrido, pues se publicó el 15 de junio de 2017.

### Actos no recurridos judicialmente

Tratándose de actos que no han sido impugnados judicialmente, nuevamente cabe distinguir en función del sistema de gestión por el que hubiese optado la Administración de la que proviene el acto.

Si la Administración en cuestión gestionase el tributo conforme al sistema de liquidación – que es el establecido con carácter general en el artículo 110 del TRLHL, la liquidación debió ser impugnada en el plazo de un mes desde su notificación. En defecto de lo anterior, ha devenido firme en vía administrativa, por tanto, habría que valorar si cabe interponer alguno de los procedimientos especiales de revisión regulados en el artículo 216 y siguientes de la LGT.

Por el contrario, si las Ordenanzas fiscales regulasen que el sistema de gestión es el de autoliquidación, cabe solicitar la rectificación de la autoliquidación con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos, en el plazo de cuatro años desde la finalización del plazo establecido de presentación, según lo dispuesto en los artículos 120.3 en relación con el 221 de

---

nº 11-2017 y *Las sentencias del Tribunal Constitucional del impuesto sobre plusvalías: alcance y efectos*". Ponencia impartida en el ULPGC (Marzo 2018).

la LGT. Transcurrido dicho plazo, el acto adquiere firmeza en vía administrativa y, en tanto que actos firmes, solo serán revisables si procede alguno de los procedimientos de especiales de revisión regulados en el artículo 216 y siguientes de la LGT.

Respecto a la revisión de actos que han quedado firmes en vía administrativa, la mayoría de la doctrina<sup>12</sup> se inclina por considerar que no procede ninguno de los procedimientos especiales de revisión de actos firmes a los que se remite el artículo 221.3 de la LGT -Revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o recurso extraordinario de revisión-. Cabría instar la revocación, en virtud de lo dispuesto en el art. 219 de la LGT *“La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”* en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción, pero al configurarse como un recurso potestativo, que la Administración no está obligada a iniciar, la probabilidad de prosperar es nula.

No obstante, algún autor<sup>13</sup> sostiene la posibilidad de obtener la anulación del acto acudiendo al procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, alegando como causa de nulidad de pleno derecho la contemplada en el apartado g) *“cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango legal”* en relación con lo dispuesto en el art. 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional. Este último precepto que *“Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, **declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados**, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia,”* luego teniendo en consideración ambos preceptos, el artículo 39, apartado 1 de la LOTC constituye el título legal que habilita para la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación que ha alcanzado firmeza.

A lo anterior cabe añadir que quienes vienen sosteniendo esta postura consideran que la posibilidad de obtener la revocación de la liquidación por declararse nula de pleno derecho no está limitada al plazo de prescripción de 4 años, por lo que serían revisables, acudiendo a este procedimiento, todas las liquidaciones o autoliquidaciones dictadas desde que la norma declarada inconstitucional entró en vigor (10 marzo de 2004) que hubieran quedado firmes en vía administrativa.

---

<sup>12</sup> Entre ellos MARIN-BARNUEVO, D. El IIVTNU: el estado de la cuestión. Ponencia del XIV Congreso Tributario. AEDAF. (Mayo 2018)

<sup>13</sup> MORENO FERNANDEZ, J.I. “Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto municipal sobre las plusvalías: Las SSTC 16/2017 y 37/2017”. Revista Interactiva Actualidad nº 11-2017.

## BIBLIOGRAFÍA

- LORENZO GIL, L. ¿Sólo se debe devolver la «plusvalía municipal» cuando no exista incremento? Legaltoday. [En línea]. (Marzo 2017).
- MARÍN -BARNUEVO FABO, Diego. *El IIVTNU: estado de la cuestión*. Ponencia entregada en el XIV Congreso Tributario de AEDAF. Mayo 2018.
- MIGUELEZ FREIRE, Alejandro. “La exigencia del IIVTNU tras las sentencias del Tribunal Constitucional.” AEDAF, febrero 2018.
- MORENO FERNANDEZ, J.I. “Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto municipal sobre las plusvalías: Las SSTC 16/2017 y 37/2017”. Revista Interactiva Actualidad nº 11-2017.
- MORENO FERNÁNDEZ, JI. *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto municipal sobre las plusvalías: Las SSTC 16/2017 y 37/2017*. Revista Interactiva Actualidad nº 11-2017 y *Las sentencias del Tribunal Constitucional del impuesto sobre plusvalías: alcance y efectos*”. Ponencia impartida en al ULPGC (Marzo 2018).
- QUINTANA CARRETERO, JP. *Inconstitucionalidad del IIVYNU: STC 59/2017, de 11 de mayo*. Documentación de la jornada sobre tributación local organizada por la AEDAF (DMZC) – Asociación Judicial Fco. De Vitoria. Madrid, noviembre 2017.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. *Plusvalía municipal: la tesis maximalista a casación*. [En línea] (Junio 2018).
- Video de la ponencia del XIV Congreso Tributario, *El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: estado de la cuestión en el Tribunal Supremo y aspectos problemáticos*, organizado por AEDAF-CGPJ, León, (mayo 2018). Disponible en [www.aedaf.es/actividades](http://www.aedaf.es/actividades).