

## «A vueltas con la plusvalía municipal»

En el Boletín Oficial del Estado de 15 de junio de 2017 se publicó la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo que estimó la cuestión de inconstitucionalidad que declaró que los artículos 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.

Antes de pronunciar el fallo, en el Fundamento Jurídico 5 de su Sentencia 59/2017, el TC efectuó las siguientes precisiones sobre su alcance:

- a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).
- b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 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 artículo 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 artículo 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*

*A vueltas con la plusvalía municipal*  
(Isaac Merino Jara)

*normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

Hasta la fecha, el legislador estatal no ha cumplido con el “trabajo encomendado” por el Tribunal Constitucional. En el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 9 de marzo de 2018 se ha publicado 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*. En la fecha de cierre de este trabajo aún está abierto el plazo de presentación de enmiendas. Aunque diversos ayuntamientos –y también distintos tribunales– acordaron esperar a que el legislador llevase a cabo las susodichas modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, el tiempo transcurrido ha motivado que en muchas ocasiones dichas suspensiones se hayan levantado, de manera que, al día de hoy, ya son abundantes los pronunciamientos judiciales producidos.

Es sabido que también el Tribunal Supremo ha comenzado a fijar criterios, de suerte que sobre la cuestión formulada en los recursos de casación núms. 5664/2017 y 4777/2017 consistente en “... [D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...”, ha procedido a fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en el litigio (Sentencias núms. 1248/2018, de 17 de julio y 1.300/2018, de 18 de julio):

- 1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

- 2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] 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)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].

Como se ha dicho, hasta la fecha, el legislador estatal no ha aprobado ninguna norma como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

En cambio, Gipuzkoa, Álava, Bizkaia y Navarra sí han llevado a cabo las modificaciones que han considerado oportunas (Decreto-Foral Norma 2/2017, de 28 de marzo (Gipuzkoa), Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, (Álava), Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio (Bizkaia y Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre (Navarra).

Las fuentes normativas utilizadas para llevar a cabo los cambios motivados por los pronunciamientos del Tribunal Constitucional han sido variadas, como ha podido comprobarse. El Estado, con gran parsimonia, se ha decantado por una Proposición de Ley, cuya tramitación parlamentaria aún no ha concluido, Navarra se ha inclinado por una Ley y en el País Vasco se ha optado por una disposición que es equivalente al Decreto-Ley, cual es un Decreto Foral-Norma (Gipuzkoa), un *Decreto Normativo de Urgencia Fiscal (Álava)* y un Decreto Foral Normativo (Bizkaia) (Cfr. el artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, el artículo 8 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava y la Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Álava y el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia).

La utilización de tales fuentes en el País Vasco está justificada por la urgencia con la que se ha actuado. Su contenido, por lo demás, no vulnera la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la utilización del Decreto-Ley. En este último sentido, la doctrina del TC ha evolucionado hacia una posición más flexible, y así la STC 182/1997 considera que «conforme a la propia literalidad del artículo 31.1 CE queda claro, pues, que el Decreto-Ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la riqueza mediante un sistema tributario justo. Lo que no significa otra cosa que dar cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de asegurar el principio democrático y la supremacía financiera de las Cortes mediante la participación de los ciudadanos

*A vueltas con la plusvalía municipal*  
(Isaac Merino Jara)

en el establecimiento del sistema tributario, de modo que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes», es por ello por lo que concluye señalando que «vulnerará el artículo 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado tributario a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario». Esta apreciación puede ser tachada, sin duda, de generadora de inseguridad, sin que ayude excesivamente a disiparla la siguiente declaración: «es preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el decreto ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica– qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta relación de que se trate».

No se olvide que, en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos, se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana de conformidad con la normativa ya existente. En resumen, si no se modifica el hecho imponible, sino que se simplemente se explicita un supuesto de no sujeción, si no se modifica ni el sujeto pasivo, ni la base imponible, ni la cuota tributaria, ni los demás elementos configuradores del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, en realidad, no se modifica nada esencial de la regulación del impuesto y, por tanto, el vehículo normativo utilizado es plenamente constitucional.

Adviértase que al final nos encontramos con un método híbrido, puesto que para determinar si existe o no incremento de valor, en definitiva, para entender realizado el hecho imponible, se acude a la comparación de valores iniciales y valores finales, en otras palabras, de adquisición y de transmisión, en cambio, para determinar la base imponible no se sigue ese procedimiento, sino que se sigue tomando como referencia el valor catastral del terreno en el momento del devengo.

En la nueva regulación (ya sea la proyectada a nivel estatal como la ya aprobada a nivel foral) se añade un supuesto expreso de no sujeción; esto es, se explicita que es condición necesaria la existencia de un incremento de valor, en primer lugar, y se dispone como se determinará éste, en segundo lugar.

En efecto, ahora se establece expresamente que, para que nazca la obligación tributaria principal del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos. En definitiva, se incorpora un supuesto de no sujeción que puede decirse que está implícito en la descripción del hecho imponible. Parecería, pues, obvio, que cuando no se produjera “incremento de valor” tampoco se produciría o realizaría el hecho imponible, por lo que

cabe colegir que este supuesto de no sujeción no tiene la función de complementar la delimitación del hecho imponible (MENÉNDEZ MORENO).

Por el contrario, el supuesto de no sujeción deviene necesario por mor de la descripción de la base imponible ya que esta no mide el hecho imponible, sino que lo desvirtúa, por lo que su aplicación genera automáticamente un incremento de valor, al margen de que éste se haya o no realmente producido. Y este efecto o consecuencia de la regulación de la base del IIVTNU es, precisamente, lo que pretende contrarrestar la propuesta del nuevo y comentado supuesto de no sujeción: exonerar del pago del IIVTNU a las "situaciones de inexistencia de incremento de valor", que fue precisa y estrictamente lo que el TC consideró vulnerador de la Constitución.

La nueva regulación foral (al margen de las cuestiones transitorias) resuelve dos cuestiones: una, a quien corresponde la carga de la prueba de la inexistencia del incremento de valor, y dos, qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a afecto. Esas dos cuestiones no las ha resuelto el legislador estatal sino el Tribunal Supremo en sus ya citadas Sentencias núms. 1248/2018, de 17 de julio y 1.300/2018, de 18 de julio). En relación con la primera, que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, y, en relación con la segunda, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

No hubiera estado de más que a nivel estatal también se hubiera aprobado un decreto-ley. No se ha hecho de ese modo, y, además, pese a la evidente urgencia de la situación, tampoco se ha arbitrado aun una solución legal, lo cual es fuente de inseguridad jurídica. Se pueden compartir o no las soluciones ideadas a nivel foral y se puede discrepar o no acerca de si lo oportuno es llevar a cabo una reforma puntual del impuesto y o una reforma integral, pero de lo que existe una práctica unanimidad es de que se tiene que poner remedio legal rápido a la situación por la que está atravesando la exacción del IIVTNU.

**Isaac Merino Jara**

*Director*