

**SOBRE LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ANULANDO
DETERMINADOS PRECEPTOS DE LA LEY DE HACIENDAS LOCALES
RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS
TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)**

RESUMEN / ABSTRACT

RESUMEN: Recientes sentencias del Tribunal Constitucional han declarado nulos ciertos preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (Ley de Haciendas Locales), referidos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se plantea la cuestión de si la declaración de nulidad está condicionada a que en la transmisión de terrenos sujeta no se manifieste un incremento de valor de estos o, por el contrario, si la declaración de nulidad es incondicionada.

PALABRAS CLAVE: IIVTNU; norma inconstitucional; incremento de valor; valor catastral.

ABSTRACT: Recent judgments of the Constitutional Court have declared null and void certain precepts of Royal Legislative Decree 2/2004, of March 5, (Law of Local Taxes), referring to the Tax on the Increase of the Value of Urban Land (IIVTNU). The question arises whether the declaration of nullity is conditioned to the fact that in the transfer of subject land there is no increase in their value or, on the contrary, if the declaration of nullity is unconditional.

KEYWORDS: IIVTNU; unconstitutional rule; increase of the Value; cadastral value.

SUMARIO

- I. LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
- II. LA FICCIÓN JURÍDICA COMO PRESUNCIÓN LEGAL Y LA POSIBILIDAD DE ADMITIR PRUEBA EN CONTRARIO
- III. LA TEORÍA DE LAS MÚLTIPLES NORMAS EN EL SENO DE UNA ÚNICA DISPOSICIÓN LEGAL
- IV. LA ULTRAACTIVIDAD Y RETROACTIVIDAD DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD
- V. EL PROYECTO DE LEY DE REFORMA DE LA LHL
- VI. CONCLUSIÓN

Las decisiones del Tribunal Constitucional

A partir de la doctrina del Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”) que anuló determinados preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, “LHL”) relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, “IIVTNU”), recientes decisiones judiciales ponen en cuestión la aplicabilidad del citado impuesto y la posible nulidad de las liquidaciones giradas hasta el momento actual.

El origen de la cuestión se planteó inicialmente en el ámbito de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Guipúzcoa que dio lugar a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de San Sebastián. El TC resolvió en Sentencia del Pleno de 16 de febrero de 2017. A ésta siguieron: (i) la STC de 1 de marzo de 2017, sobre diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava, a raíz de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Vitoria; y (ii) la STC de 11 de

mayo de 2017, sobre cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera, sobre los artículos 107.1 y 2.a) y 110.4 de la LHL. La decisión del TC declara inconstitucionales y nulos los preceptos en cuestión referidos a la determinación de la base imponible del impuesto, en particular los siguientes:

Artículo 107. Base imponible.

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El TC fundamenta el fallo (Fundamento de Derecho 6º) en que “*estamos en presencia de una auténtica **ficción jurídica** conforme a la cual, la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera en todo caso en su titular al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene*”. Lo que implica la nulidad de la disposición, aunque según el fallo “*únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de valor*”.

Sobre la base de esta última consideración del tribunal, se fundamentaba por algunos aplicadores del derecho una “interpretación sanadora” del alcance de la inconstitucionalidad declarada por el TC, conforme a la cual, la nulidad se limitaría a los casos en que no existiera un incremento de valor, permitiendo al contribuyente alegar y probar la inexistencia de dicho incremento, en cuyo caso no se devengaría el tributo. En caso en que existiera incremento de valor en el momento de la transmisión el impuesto se devengaría sin novedad.

La aplicación de esta “interpretación sanadora” se enfrentaba con el hecho de que los preceptos anulados carecen, en absoluto, de un parámetro legal de comparación de valores que permita obtener un resultado positivo o negativo. En efecto, el único elemento objetivo en la LHL (vid. supra, artículo 107.2.a)) para el cálculo de la base del impuesto se refiere al valor catastral al momento de la transmisión, mientras que, para la determinación de la existencia de un incremento de valor, es necesario, en pura lógica, la comparación entre dos elementos. Por tanto, sería necesario fijar otro parámetro para que fuera posible la comparación y, por ende, la determinación de la existencia o no de incremento.

El TC considera que sólo el legislador puede fijar estos parámetros de comparación (FD 7º): “*la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador 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*”.

En vista de lo expuesto, se planteaba entonces una incertidumbre sobre el alcance de la nulidad, puesto que, si bien por un lado la declaración del TC parecía limitarse a los supuestos en que la transmisión había resultado en una pérdida de valor sobre la base del tenor literal del fallo “...en la medida en que (se) somete a tributación situaciones de inexistencia de valor”, por otro lado, el TC al considerar que sólo el legislador es competente para establecer una “*forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a la tributación*” vedaría al intérprete de la ley, sea en vía de gestión o de revisión, la posibilidad de suplir tal ausencia mediante una interpretación extensiva que añadiera los parámetros de la comparación de valores relevantes, pues eso supondría “*reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar*”. Para despejar estas dudas conviene referirse primero a la naturaleza del precepto declarado nulo, para después enfrentar una interpretación lógica de la declaración de nulidad.

1. La ficción jurídica como presunción legal y la posibilidad de admitir prueba en contrario

Interesa en primer lugar, definir si la determinación de la base imponible del impuesto conforme al artículo 107 LHL debía admitir o no prueba en contrario. La “ficción jurídica” de presumir la existencia de un incremento de valor en la transmisión de los terrenos urbanos, es, para el Tribunal Supremo, una presunción legal que no admite prueba en contra. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2017, dictada en recurso de casación en interés de ley promovido por el Ayuntamiento de Ribarroja del Turia, que desestimó la doctrina legal propuesta por el recurrente, lo manifiesta en los siguientes términos: *“El incremento del valor de los terrenos a efectos de la liquidación del IIVTNU es una presunción iuris et de iure, y se calcula en todo caso conforme a las determinaciones contenidas en el art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, sin que la ganancia o pérdida patrimonial real pueda influir en la determinación de la base imponible, o en la existencia o no de Hecho Imponible”*

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante “TSJM”), había considerado anteriormente (desde diciembre de 2014) que el artículo 107 de la LHL constituía una presunción “**iuris tantum**”, que admitía prueba en contrario, criterio que expuso y rechazó expresamente en Sentencia de **19 de julio de 2017** (ponente D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo) (FD 2º): *“Hasta la fecha y desde ST de 16 de diciembre de 2014 esta Sección venía entendiendo en línea con sentencias del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013 y 22 de marzo de 2012, que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos citados que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos. El anterior planteamiento ha de ser necesariamente revisado en aplicación de la Sentencia (TC) de 11 de mayo de 2017”*.

El motivo para cambiar su criterio es que dicha tesis (la existencia de una “interpretación sanadora”) fue planteada ante el TC por la Abogacía del Estado y por las Diputaciones forales de Guipúzcoa y Álava y fue expresamente rechazada por el TC.

En consecuencia, el TSJM resuelve que *“la 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 el Tribunal Constitucional rechaza esto es: ‘dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo*

la determinación del eventual incremento o decremento' determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.”

A partir de esta doctrina del TC debe considerarse la presunción del artículo 107.1 y 2. a) como una presunción legal que no admite prueba en contra. Procede ahora examinar la declaración de nulidad de esos preceptos por ver si ésta se condiciona o no a la existencia de un incremento de valor y si puede tener sentido establecer como condición tal incremento de valor cuando no existe parámetro legal para calcularlo.

2. La teoría de las múltiples normas en el seno de una única disposición legal

Desde el punto de vista teórico, cabría, después de la declaración de nulidad del TC, mantener la vigencia de las liquidaciones por el IIVTNU cuando existiera incremento de valor en la transmisión, arguyendo que dentro de la disposición anulada coexisten dos normas, una aplicable en caso de incremento y otra en caso de disminución de valor. Conforme a esta visión el TC habría declarado nula una de ellas (cuando no existe incremento) permaneciendo vigente la otra.

En sentencia de 30 de junio de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de La Coruña, el magistrado García Llovet analiza esta cuestión en relación con la nulidad declarada en la Sentencia del TC de 11 de mayo de 2017, para llegar a la conclusión de nulidad incondicionada de los preceptos en cuestión.

En la sentencia el magistrado señala en una primera aproximación que es posible distinguir en buena técnica de control constitucional, entre los conceptos de disposición y norma, bien entendido que la disposición es la ley, el texto legal o vehículo formal como “*signo sensible*” a través del cual se manifiesta el mandato normativo.

Pues bien, la sentencia del Juzgado de la Coruña aclara que el objeto de control constitucional es la disposición concreta, no la norma o normas que ésta contenga, (STC 11/1981: *el objeto de los procesos de declaración de inconstitucionalidad no es la norma (...) sino la Ley, el texto legal*”). Por tanto, si la disposición sometida a control pudiera interpretarse advirtiendo en ella la existencia de una norma congruente con la literalidad de la disposición (al menos una), sin violentar el texto constitucional, entonces el órgano de justicia constitucional no podría declarar la inconstitucionalidad de la disposición, aunque estuviera advirtiendo de la inconstitucionalidad de alguna de las normas que pudieran desprenderse de la disposición. Esta “interpretación sanadora” supondría que se habría anulado por el TC la “norma” de aplicación del IIVTNU cuando no exista incremento de valor, y se mantendría vigente la “norma” que exige el impuesto cuando exista incremento.

Esta posibilidad tendría en todo caso como límite el que la norma (respetuosa con la constitución) deducida, esté presente (al lado de la inconstitucional) como una opción racional y razonable de las interpretaciones posibles de la disposición objeto de control, pero sin llegar a incorporarla ex novo, haciendo así aparecer una norma que no esté en la disposición examinada. En resumen, el TC puede reconstruir la norma, pero no crearla, pues ésta es una función del legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde al TC.

En este sentido, el magistrado advierte que el fallo (STC 11 mayo 2017) no distingue entre diferentes interpretaciones de las disposiciones legales para admitir alguna (al menos una) conformes con la disciplina constitucional, puesto que en la frase “*son inconstitucionales y nulos únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos*

de valor”, la utilización del término “en la medida que someten” afirma sin condiciones la concurrencia de un hecho, no una alternativa entre varias posibles, como sucedería si se hubiera empleado la expresión “en la medida que sometan” (lo que implica la alternativa de que “no sometan”), o de “en la medida que sometieran” (lo que implica la misma alternativa como posibilidad futura). Siendo así, estima que, tanto la declaración de inconstitucionalidad de la disposición como la nulidad de la norma, son incondicionadas y no se limita a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determinaría la inexistencia de plusvalía.

La misma sentencia advierte que no tendría sentido condicionar el devengo del impuesto a la existencia de incremento de valor cuando no existe parámetro legal para calcular tal incremento o disminución, puesto que la necesaria continuidad técnico-jurídica entre los elementos de aplicación de la norma: (i) método de cálculo de la base imponible, (ii) presunciones legales para esa determinación y (iii) consecuente aparición del hecho imponible; hace imposible cualquier pretensión de separación artificial entre ellos; de forma que la nulidad de los elementos de aplicación de la norma, las reglas para la determinación de la cuota tributaria, contenidos en los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 expulsados del ordenamiento por la Sentencia del TC implica que *las liquidaciones por el IIVTNU desde la Sentencia del TC de 11 de mayo de 2017* aparezcan en todo caso, a juicio del juzgador *como contrarias a derecho*.

3. La ultraactividad y retroactividad de la declaración de nulidad.

Sentada por virtud de las Sentencias comentadas, la incondicionada nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la LHL, conviene examinar los límites temporales de la nulidad.

El Tribunal Supremo precisa que la declaración de nulidad afecta a todos los actos posteriores y también, en algunos casos, a “situaciones anteriores” utilizando, de nuevo, el condicional: en la medida en que aún sean susceptibles de decisión pública, administrativa o jurisdiccional.

“la declaración de nulidad derivada de la inconstitucionalidad comporta la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma, con la consecuencia inmediata de la imposibilidad de toda aplicación tras la publicación de la sentencia constitucional. Por tanto, efecto necesario e inmediato es la exclusión de toda ultraactividad de la norma inconstitucional, pero las situaciones anteriores a la declaración de inconstitucionalidad y de nulidad quedan afectadas por ella en la medida, y sólo en ella, en que aún sean susceptibles de decisión pública, administrativa o jurisdiccional” (STS de 23 de septiembre de 2002)

No hay duda de que se excluyen de la posibilidad de revisión las sentencias firmes “...se excluye también, en garantía de la seguridad jurídica, que las situaciones ordenadas según la norma nula, y ya firmes, puedan ser, sin más, sometidas a revisión. Así lo establece el artículo 161.1.a) CE («la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada») y así lo reitera el artículo 40.1 de la LOTC, (STC 167/1986).

Pero se plantea la cuestión de si las liquidaciones anteriores, particularmente las autoliquidaciones practicadas sin intervención de la Administración entran, o no, en la categoría de “actos susceptibles de decisión pública, administrativa o jurisdiccional”.

Para contestarla debe acudir a la naturaleza jurídico-constitucional de la declaración de inconstitucionalidad y su diferencia con el instituto de la derogación de la ley. Los efectos retroactivos de la declaración de inconstitucionalidad se derivan de la singular naturaleza

normativa de la Constitución, particularmente de su carácter de ley superior (STC de 31 marzo de 1981):

La naturaleza de Ley superior se refleja en la necesidad de interpretar todo el ordenamiento de conformidad con la Constitución, y en la inconstitucionalidad sobrevenida de aquellas normas anteriores incompatibles con ella. Inconstitucionalidad sobrevenida que afecta a la validez de la norma y que produce efectos de significación retroactiva mucho más intensos que los derivados de la mera derogación.

Esta significación retroactiva, por lo demás, había sido ya puesta de manifiesto por la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a Leyes ordinarias (sentencia de 13 de diciembre de 1966, entre otras) al señalar, desde otra perspectiva, que la retroactividad de las Leyes va implícita en algunas de ellas, lo que puede ocurrir con disposiciones que condenen como incompatibles a sus fines morales y sociales situaciones anteriormente constituidas, u otras que tengan como objeto establecer un régimen general y uniforme, en cuanto sólo concediéndole efectos retroactivos se puede conseguir la uniformidad propuesta.”

Aplicando a sensu contrario a la nulidad de la disposición legal lo predicado por el Tribunal para la retroactividad de las leyes, (pues la nulidad incorpora en negativo una ley al ordenamiento jurídico), considerando que la exigencia de un régimen legal general y uniforme en el plano fiscal alcanza rango constitucional (CE 30.1“**Todos** contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de **igualdad** y **progresividad**...”), cabría someter a revisión cualquier liquidación por el IIVTNU cualquiera que fuera la fecha de su emisión, sin perjuicio de la caducidad o prescripción de las acciones para hacer efectivo este derecho frente a las administraciones locales.

4. El proyecto de ley de reforma de la LHL

Una comisión de expertos constituida en el Ministerio de Hacienda a principios de año aboga por una reforma radical del IIVTNU. Se ha publicado un proyecto de ley de reforma parcial de la LHL en las materias anuladas por el TC para “*dar rápida respuesta al mandato del Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes*”. La reforma se basa en dos aspectos: (i) el establecimiento de un supuesto de no sujeción en el caso en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor y (ii) la sustitución del criterio de determinación de la base imponible mediante porcentajes anuales aplicables sobre el valor catastral, para sustituirlo por un sistema de coeficientes máximos aplicables sobre el valor declarado del terreno, valor susceptible de comprobación administrativa.

La entrada en vigor de la ley se prevé en el proyecto que sea al día siguiente de su publicación en el BOE, con la posible excepción de la norma de no sujeción que tendría carácter retroactivo desde 15 de junio de 2017, fecha de publicación en el BOE de la sentencia del 11 de mayo de 2017 del TC.

5. Conclusión

De lo expuesto hasta aquí se desprende que los preceptos de la LHL 107.1, 107.2.a) y 110.4 son nulos “ex origine” e inaplicables a cualquier liquidación por el IIVTNU futura, sea en vía de gestión o de resolución de recurso en vía administrativa o contencioso-administrativa. Las

liquidaciones confirmadas por Sentencia firme no se ven afectadas por la declaración de nulidad. Las liquidaciones, particularmente las autoliquidaciones, emitidas en aplicación los artículos declarados nulos pueden estar afectados de nulidad igualmente sin perjuicio de la caducidad o prescripción de las acciones para exigir su devolución.

-oOo-

Madrid, a 15 de diciembre de 2017

Javier Rodríguez Santos
Inspector de Hacienda del Estado excedente
Bcremades y Asociados