La «plusvalía» al borde del abismo

Beatriz MORENO SERRANO

Tesorera de la Diputación de Valencia

El Consultor de los Ayuntamientos, Editorial **Wolters Kluwer**

Diario La Ley, Nº 8927, Sección Tribuna, 22 de Febrero de 2017, Editorial **Wolters Kluwer**

Jurisprudencia comentada

TC, Pleno, S, 16 Feb. 2017 (Rec. 1012/2015)

Comentarios

Resumen

El Tribunal Constitucional, mediante sentencia del pasado 16 de febrero, ha estimado parcialmente la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia en relación con varios artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Gipuzkoa. El Tribunal considera que el citado impuesto es contrario al principio de capacidad económica, previsto en el art. 31.1 CE.

I. Introducción

En la redacción del anteproyecto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, se llegó a prescindir del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Lo cierto es que el citado impuesto volvió a incluirse por la presión ejercida por los municipios a través de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

De los 8.122 municipios existentes en España, 3.735 tienen establecido el IIVTNU

En la actualidad, de los 8.122 municipios existentes en España (1) , 3.735 tienen establecido el IIVTNU (2) .

En octubre de 2016, el Ministerio de Hacienda y Función Pública hacía públicos los datos de las haciendas locales en cifras correspondientes al ejercicio 2014 (3) . En dicho ejercicio, la totalidad de los municipios españoles que tenían establecido el IIVTNU reconocieron derechos por este concepto por 2.280.120 euros, representando un 5,02% del total de los ingresos no financieros.

El hecho imponible del IIVTNU viene definido en el art. 104. 1 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 (LA LEY 362/2004) (TRLRHL (LA LEY 362/2004)), según el cual «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.»

El art. 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) estipula que la base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento de valor puesto de manifiesto en la fecha de devengo y experimentado durante un período máximo de 20 años, estableciendo seguidamente una serie de reglas y meras operaciones matemáticas para su cuantificación.

Este sistema ha sido duramente criticado por la doctrina. Hay quien afirma que se trata de una presunción *iuris tantum* (admite prueba en contrario), de manera que se si el contribuyente demuestra que con la transmisión del terreno no ha tenido lugar un incremento de valor, no hay hecho imponible del IIVTNU (4) . Y en el polo opuesto encontramos a los autores que afirman que se trata de una presunción *iuris et de iure* (no admite prueba en contrario), de manera que el contribuyente no puede demostrar que no ha habido un incremento de valor con la transmisión gravada o que este es menor del que le había calculado el ayuntamiento siguiendo las reglas de la Ley (5) .

Yo personalmente he defendido que en el supuesto de que no existiera ningún incremento de valor, no existía sujeción al IIVTNU (6) .

De todos es conocida la controversia existente en relación con la liquidación del IIVTNU en casos de ausencia de incremento de valor

Este debate se avivó como consecuencia del estallido de la burbuja inmobiliaria. De todos es conocida la controversia existente en relación con la liquidación del IIVTNU en casos de ausencia de incremento de valor.

La jurisprudencia mayoritaria entiende que, en casos en los que se pruebe que no ha existido incremento de valor, no se podrá liquidar el impuesto por falta de realización del hecho imponible. Un ejemplo sería el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que afirma que «la contradicción legal no

puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondrá desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica». Entiende este Tribunal que «de ser la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), este habría de considerarse inconstitucional» (7) .

Pues esto precisamente es lo que acaba de suceder. Para el Tribunal Constitucional la normativa reguladora del IIVTNU no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento.

II. STC de 16 de febrero de 2017 (8)

El día 23 de febrero de 2015 tuvo entrada en el Tribunal Constitucional un auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, de fecha 5 de febrero, por el que se acordaba elevar al citado Tribunal una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 1 (LA LEY 3844/1989), 4 (LA LEY 3844/1989) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio (LA LEY 3844/1989), del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFG), y con los arts. 107 (LA LEY 362/2004) y 110.4 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE (LA LEY 2500/1978)), como del derecho de defensa (art. 24 CE (LA LEY 2500/1978)) (9) .

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 28 de abril de 2015, acordó admitir a trámite la citada cuestión de inconstitucionalidad (10) .

Recordemos los antecedentes del hecho del planteamiento de la cuestión. Una entidad mercantil vendió en enero de 2014 un bien inmueble de su propiedad sito en el término municipal de Irún, por un importe de 600.000 euros, que había sido adquirido en mayo de 2003 por un importe de 3.101.222,45 euros. Fruto de la anterior transmisión, el Ayuntamiento de Irún le giró una liquidación tributaria por el IIVTNU de 17.899,44 euros.

Para el Juzgado, tanto la NFG como el TRLRHL (LA LEY 362/2004), impiden cualquier prueba en contrario en la determinación de la base imponible del tributo, reduciéndose las posibilidades impugnatorias a la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto. Al no contemplar la normativa (foral y estatal) la posibilidad de que se haya podido producir una minusvalía se estaría gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, por venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal sin posibilidad de articular prueba alguna en contrario (por ejemplo, mediante la valoración pericial contradictoria), no solo constituye en sede de recurso contencioso-administrativo una clara limitación del derecho de defensa (art. 24.1 CE (LA LEY 2500/1978)), sino que estaría gravando una renta meramente ficticia en contra del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica (art. 31 CE (LA LEY 2500/1978)).

Veamos, a continuación, la postura mantenida por la Abogada del Estado:

● Suplica que se dicte sentencia por la que se declare la constitucionalidad tanto de los arts. 1, 4 y 7.4 de la NFG como la de los arts. 107 (LA LEY 362/2004) y 110.4 del TRLRHL (LA LEY 362/2004).
● Sostiene que aun cuando en la cuestión se plantea la inconstitucionalidad del art. 1 de la NFG, ello se debe a un error material porque el trasunto de este precepto en la norma estatal (el art. 104 del TRLRHL (LA LEY 362/2004)) no se cuestiona sino que solo se menciona para poder entender el funcionamiento de la base imponible del impuesto, sin que sobre el mismo se haya planteado ninguna infracción de principios constitucionales.
● Defiende que los arts. 4 de la NFG y 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) cuestionados no son inconstitucionales, en todo caso, sino solo en la medida que no hubiese un incremento de valor ni real ni cierto, por lo que para que dicho artículo sea contrario a la CE deberá partirse de que en el supuesto concreto haya quedado demostrado dicho presupuesto: que el incremento de valor del terreno no es real ni cierto.
● Aunque se cuestionan los arts. 4 de la NFG y 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) en su totalidad, sin embargo, al estar en presencia de una liquidación por una transmisión onerosa de una finca, debe quedar fuera del planteamiento el apartado 2, subapartados b), c) y d), de cada precepto, ya que los mismos no hacen referencia a las transmisiones onerosas.
● Defiende que el fundamento del IIVTNU no es gravar el incremento «real» provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido con fundamento en el art. 47 de la CE (LA LEY 2500/1978) que dispone que «la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos» (11) .
● Recuerda que durante las décadas anteriores y sobre todo en los años del llamado «boom inmobiliario», el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, mientras que en el IIVTNU se tributaba igualmente en función del valor catastral y no del valor de mercado (12) .
● Defiende que la aplicación del sistema de cuantificación establecido en el art. 107.2 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) para el IIVTNU puede considerarse como una presunción *iuris tantum* del incremento del valor del suelo. Al sujeto pasivo le asiste el derecho a acudir a la tasación pericial contradictoria como método para la confirmación o corrección de la plusvalía sujeta a gravamen.

La postura de la Diputación Foral de Gipuzkoa:

● Solicita que se declaren ajustados al marco constitucional los arts. 1. 4 y 7.4 de la NFG, así como los arts. 107 (LA LEY 362/2004) y 110.4 del TRLRHL (LA LEY 362/2004).
● Sostiene que cuando con ocasión de la transmisión de un terreno se pone de manifiesto una minusvalía al ser inferior el precio de transmisión al de adquisición, en el IIVTNU se estaría posiblemente en presencia de un supuesto de no sujeción por no haberse producido el hecho imponible del impuesto, lo que hace decaer el objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, por tratarse no de un tema estrictamente constitucional, sino de un tema a resolver por la jurisdicción ordinaria en aplicación del marco legal vigente.

Las Juntas Generales de Gipuzkoa argumentan:

- Aun cuando el Auto de planteamiento cuestiona el art. 1 de la NFG (hecho imponible), lo cierto es que el reproche no le es aplicable, pues se limita a cuestionar el método de determinación de la base imponible.
- En los supuestos en los que el valor del terreno se ha minorado desde la última transmisión, estaríamos ante un supuesto de no sujeción que impediría el nacimiento de la obligación tributaria, al no haberse realizado el hecho imponible del tributo.

La Fiscal General del Estado considera que:

- El juicio de constitucionalidad debe ir referido exclusivamente a la norma aplicable, que es la Norma Foral en virtud de la cual el Ayuntamiento de Irún giró la liquidación luego impugnada. Debe excluirse del mismo, por tanto, el análisis de aquellos preceptos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso judicial, como son los del TRLRHL (LA LEY 362/2004).
- La falta o inexistencia del incremento del valor determinaría que no hubiese ni hecho imponible ni base imponible que cuantificar. En la medida en que el presupuesto básico para el nacimiento del impuesto es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no existe un incremento de valor no nace la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible, lo que impide efectuar las operaciones matemáticas pertinentes para calcular el citado incremento o de realizarlas el resultado sería cero, por lo que el método de cálculo incorporado a la norma no puede considerarse inconstitucional.
- La norma no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, no se ha producido un incremento de valor presupuesto del hecho imponible.

Vemos pues que todas las partes coinciden en que si no hay incremento de valor en la transmisión, no hay hecho imponible del IIVTNU.

Declara la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a los arts. 107 y 110.4 TRLRHL

Una vez oídas a todas las partes, el Tribunal Constitucional, en sentencia del pasado 16 de febrero (13) , se pronuncia en los siguientes términos:

- La pretensión planteada en el proceso contencioso-administrativo del que dimana la cuestión que ahora nos ocupa es la anulación de una liquidación del Ayuntamiento de Irún dictada al amparo de la Norma Foral. Conforme a esto, el objeto del presente proceso constitucional únicamente pueden constituirlo los arts. 4 y 7.4 de la NFG, al ser esta la única norma aplicada y también la única de cuya constitucionalidad depende la adopción de una decisión en el proceso judicial. Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los arts. 107 (LA LEY 362/2004) y 110.4 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), por no ser aplicables al proceso a quo ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una

decisión en el mismo. En tal sentido, declara la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a tales preceptos.

● Aunque el órgano judicial cuestiona la constitucionalidad de los arts. 1 de la NFG (dentro del Capítulo I dedicado a la «Naturaleza y hecho imponible»), 4 de la NFG (del Capítulo IV relativo a la «Base imponible y Cuota») y 7.4 de la NFG (del Capítulo VI relativo a la «Gestión»), lo cierto es que las dudas de constitucionalidad que aquel plantea se limitan, de un lado, a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 de la NFG) y, de otro, a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 de la NFG). Excluye así del objeto del proceso constitucional el art. 1 de la NFG.

● Aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 4 NFG, en su totalidad, en la medida que la liquidación impugnada en el proceso a quo deriva de la transmisión onerosa de una finca, deben quedar fuera del objeto las letras b), c) y d) de su apartado 2º, que acogen las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio [letra b)], en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie [letra c)] y en las expropiaciones forzosas [letra d)]. Excluye del objeto del proceso los apartados b), c) y d) del art. 4.2 de la NFG.

● Dado que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE (LA LEY 2500/1978)), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con su capacidad económica», que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial. Por tanto, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración de este mandato constitucional y no, cual pretende el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 CE (LA LEY 2500/1978)).

● La NFG no ha previsto excluir del IIVTNU a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

● La crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender.

● En relación con el argumento de que si no existe incremento de valor, no nace la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible, el Tribunal Constitucional no lo comparte porque al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento. Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de «la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto».

La normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento

Así pues, el Tribunal Constitucional estima parcialmente la cuestión planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la NFG, y, en consecuencia, los declara inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Reproducimos, a continuación, los artículos en cuestión:

- Art. 4. 1 NFG:

> «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 veinte 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 el apartado 2 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 3».

- Art. 4.2 a) NFG:

> «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 los mismos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
>
> No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo al mismo. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración que se instruyan, referido a la fecha de devengo.
>
> Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana, en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el

ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo».

- Art. 7.4 NFG:

«Quedan facultados los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del Impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas».

III. Conclusiones

Para el Tribunal Constitucional 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.

Para el Tribunal Constitucional estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica

Contundente se muestra el Tribunal Constitucional al afirmar que «Admitir lo contrario 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 solo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE (LA LEY 2500/1978)), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 (LA LEY 2500/1978) y 133.1 (LA LEY 2500/1978) y 2, ambos de la CE)».

Corresponde al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones del régimen legal del IIVTNU

Advierte el Tribunal Constitucional que corresponde al legislador, a partir de la publicación de la sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones del régimen legal del IIVTNU que permitan no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

¿Existirá responsabilidad patrimonial del Estado Legislador?

En el Título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre (LA LEY 15011/2015), de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP (LA LEY 15011/2015)), se incorporan los principios que rigen la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas. En el Preámbulo de la Ley se afirma que «Entre las novedades más destacables en este ámbito, merecen especial mención los cambios introducidos en la regulación de la denominada «responsabilidad patrimonial del Estado Legislador» por las lesiones que sufran los particulares en sus bienes y derechos derivadas de leyes declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea, concretándose las condiciones que deben darse para que se pueda proceder, en su caso, a la indemnización que corresponda».

Conforme al art. 32 de la LRJSP (LA LEY 15011/2015), la responsabilidad del Estado legislador puede surgir cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre y cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

Parece pues que sí que habrá responsabilidad del Estado Legislador.

Lo que está fuera de toda duda es que URGE (ahora más que nunca) la reforma del IIVTNU.

Un estudio llevado a cabo a finales de 2006 y todo 2007 por un grupo de expertos académicos en financiación local y autonómica ya dio la alarma de que era necesaria una «nueva financiación local» (14) . Este grupo consideró adecuado su mantenimiento como impuesto propio de los municipios, si bien con algunas adaptaciones tendentes a mejorar su acomodo al principio de capacidad económica. Una primera sugerencia fue modificar la forma de determinar la base imponible.

Conforme afirma el Defensor del Pueblo «Resulta difícil hacer comprender a los ciudadanos la obligación de contribuir por una riqueza que, desde su perspectiva no se ha generado. Esto se ha puesto de manifiesto como consecuencia de los factores que han afectado a la economía, y especialmente al sector inmobiliario, ya que aquellos que adquirieron sus propiedades en un momento en que el mercado estaba en alza, pagaron un precio de compra que supera al que han recibido por la venta del inmueble» (15) .

En el IX Pleno de la FEMP celebrado en Madrid el 19 de septiembre de 2015, a propuesta de la Comisión de Trabajo sobre Economía y Administración Local, se acordó solicitar al Gobierno la aprobación, con carácter urgente, de la modificación del régimen legal del IIVTNU, al objeto de introducir mejoras técnicas en su redacción y de adecuar el tributos a la evolución del mercado inmobiliario de los últimos años como consecuencia de la crisis económica, esto es, recoger el descenso del valor de los inmuebles que se ha producido fundamentalmente en los últimos años y

conseguir un sistema tributario más justo que no exija mayores esfuerzos contributivos a quienes carecen de capacidad económica.

Parece que, por fin, el Gobierno toma cartas en el asunto. El pasado 10 de febrero, el Consejo de Ministros autorizó la creación de las dos Comisiones de Expertos que revisarán los modelos de financiación autonómica y de financiación local, con el objetivo de dar un fuerte impulso al proceso de actualización de los actuales sistemas de financiación (16) .

La misión de ambas Comisiones es la revisión y análisis de ambos sistemas para la formulación posterior de dos nuevos modelos que se fundamenten en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos.

Cada Comisión debe rendir un informe final en el plazo de seis meses. Una vez aprobado, será remitido, en el caso de la autonómica, al Comité Técnico Permanente de Evaluación y al Consejo de Política Fiscal y Financiera; y, en el caso de la local, a la Comisión Nacional de Administración Local para su valoración, y, en ambos, para la continuación del desarrollo de los trabajos propios de los procesos de reforma con el objetivo de alcanzar sendos acuerdos sobre una nueva financiación autonómica y local (17) .

Sin duda alguna nos encontramos ante una sentencia de gran repercusión para los ayuntamientos, de la que se ha hecho eco la inmensa mayoría de medios de comunicación (18) .

Los despachos de abogados que lleven temas fiscales estarán frotándose las manos. Es previsible el aluvión de escritos que van a tener entrada en los registros de los ayuntamientos en relación con este impuesto. Muchos abogados están anunciando los pasos a seguir por los contribuyentes de este impuesto (19) .

Aunque el desenlace de las cuestiones de inconstitucionalidad presentadas por algunos juzgados de territorio común en que rige el TRLRHL (LA LEY 362/2004) (20) es más que previsible (la redacción del TRLRHL es casi idéntica a la de la NGF), yo me pregunto, ¿no habrá que esperar a que el Tribunal Constitucional declare la inconstitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 del TRLRHL? Recordemos que la reciente sentencia del Tribunal Constitucional ha excluido cualquier análisis de constitucionalidad de estos artículos, por no ser aplicables al proceso a quo ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una decisión en el mismo. En tal sentido, ha declarado la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a tales preceptos.

Llegado el momento, deberemos tener en cuenta lo establecido en el art. 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre (LA LEY 2383/1979), del Tribunal Constitucional, que determina el alcance las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad en desarrollo del art. 161.1.a) CE (LA LEY 2500/1978):

«Uno. 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.

Dos. En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales».

Además, recordemos que el Tribunal Constitucional puede precisar los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad. Así lo ha hecho en diversas ocasiones, como por ejemplo en su Sentencia 140/2016, de 21 de julio (LA LEY 87257/2016), que declaró la nulidad parcial de las tasas judiciales (21) .

En fin, jarro de agua fría para los ayuntamientos. Esperamos que el legislador cumpla el mandato del Tribunal Constitucional y reforme, a la mayor brevedad posible, la regulación del IIVTNU. No es comprensible que siendo conocedor de la situación de inseguridad jurídica en relación con este impuesto, el legislador no haya hecho absolutamente nada.

No deja de ser sorprendente que un impuesto que nació en 1988 sea declarado inconstitucional tras casi 20 años de vigencia (22) .

(1)

https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/BDGEL/aspx/BusquedaEntes.aspx

(2)

https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/ConsultaTipos/pdf/2016/REGIMEN%20COMUN/3-IVTNU.pdf

(3)

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/SGCAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL%20en%20cifras%202014.pdf

(4)

Véase entre otros, Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suría, Salvador: *Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989, páginas 386 a 387; Sánchez Galiana, José Antonio: *La fiscalidad inmobiliaria en la*

Hacienda Municipal, Editorial Comares, Granada, 2002, página 225; Casana Merino, Fernando: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, página 125; Casana Merino, Fernando y Álvarez Arroyo, Francisco: *Tributos Locales*, Edersa, Madrid, 2002, página 123; Quesada Santiuste, Fuencisla: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos. S.A., Barcelona, 2001, página 114; Calvo Ortega, Checa González, Fernández Junquera, Hernández Lavado, M. García-Moncó, Merino Jara, Muñoz del Castillo, Rodrigo Ruiz y Simón Acosta: *La reforma de las haciendas locales Tomo II*, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, 1991, página 83; Agúndez Fernández, Antonio: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Editorial Comares, Granada, 1990, página 82.

(5)

Véase, entre otros, Poveda Blanco, Francisco: *Los impuestos municipales*, Tecnos, Madrid, 2000, página 209; Eseverri Martínez, Ernesto: «El impuesto sobre el Valor de los terrenos: de la presunción a la ficción jurídica», *Revista Gaceta Fiscal*, número 108, 1993, página 138; Orón Moratal, Germán: *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas*, Editorial práctica de derecho, S.L., Madrid, 2001, página 82; García Martínez, A., González-Cuéllar Serrano, M.L., Marín Barnuevo Fabo, D., Orón Moratal, G., Ortiz Calle, E., Vega Borrego, F.A., Zornoza Pérez, J.: *Los tributos locales*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2005, página 673; Plaza Vázquez, Amancio y Villaverde Gómez, Mª Begoña: *Impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana. Análisis jurisprudencial Práctico*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, página 142.

(6)

Moreno Serrano, Beatriz: *Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aspectos más relevantes de su ordenamiento jurídico*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2012, Pág. 176

(7)

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 12 septiembre de 2012; recurso núm. 516/2011, ponente: Fernández de Benito, María Jesús Emilia ((LA LEY 180741/2012)).

(8)

https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2017_010/2015-01012STC.pdf

(9)

Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, Auto de 5 de febrero de 2015; rec. núm. 245/2014; ponente: Coello Martín, Carlos María (LA LEY 21913/2015).

(10)

http://www.boe.es/boe/dias/2015/04/30/pdfs/BOE-A-2015-4743.pdf

(11)

Recordemos que el Tribunal Supremo ha afirmado, en numerosas sentencias, que el IIVTNU es el único impuesto que encuentra su fundamento directo en el art. 47 «in fine» de la CE (LA LEY 2500/1978), como forma de participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos. No obstante, esta afirmación no es compartida por la doctrina. Así por ejemplo Rubio de Urquía y Arnal Suría afirman que la acción urbanística de las Entidades Locales es el refugio teórico, pero que la auténtica razón que ha "aconsejado" el mantenimiento de este impuesto es su gran potencia recaudatoria (Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suría, Salvador: *Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989, páginas 383 a 384).

(12)

Este argumento recuerda mucho a lo que la Subdirección General de Tributos Locales afirmó en su Consulta V0153-14, de 23 de enero de 2014: «en los años del llamado "boom inmobiliario", en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, solo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL (LA LEY 362/2004), sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento "real" del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004)» (LA LEY 165/2014).

(13)

https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2017_010/2015-01012STC.pdf

(14)

Estudio sobre la Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro; http://femp.femp.es/files/566-578-archivo/HACIENDAS%20LOCALES%20RADIOGRAFIA.pdf

(15)

Informe del Defensor del Pueblo, Madrid, 2009, páginas 885 a 886.

(16)

http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2017/refc20170210.aspx#FINANCIACION

(17)

A propuesta de la Administración General del Estado y de la Federación Española de Municipios y Provincias, los integrantes de la comisión de financiación local son:

- Presidenta: Ana Muñoz Merino (Estado).
- Estado: José Antonio Sánchez Galiana, Daniel Carrasco Díaz, Alfonso Utrilla de la Hoz, Ángel de la Fuente Moreno.

FEMP: César Martínez Sánchez, Javier Suárez Pandiello, Juan José Rubio Guerrero, Pablo Chico de la Cámara.

(18)

http://cincodias.com/cincodias/2017/02/1; http://www.elmundo.es/economia/2017/02/18/58a732d1ca4741a2068b4594.html; http://www.elconfidencial.com/vivienda/2017-02-18/plusvalia-municipal-iivtn-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-inconstitucionalidad-vivienda-venta-solares-afectados-justicia-ayuntamientos-municipios_1333840/; http://www.larazon.es/economia/como-se-puede-reclamar-lo-pagado-de-mas-por-la-plusvalia-municipal-JD14539880; http://valenciaplaza.com/el-tribunal-constitucional-anula-el-impuesto-de-plusvalia-municipal; http://www.lavozdegalicia.es/noticia/espana/2017/02/17/tribunal-constitucional-anula-impuesto-plusvalia-municipal/00031487328797056886189.htm; https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2017/02/17/745379-el-impuesto-de-la-plusvalia-declarado-inconstitucional-porque-no-siempre-sube-la; http://www.invertia.com/noticias/tc-tumba-plusvalia-municipal-no-hay-ganancia-publica-elespanolcom-3189693.htm; http://www.abogacia.es/2017/02/17/el-tribunal-constitucional-anula-la-plusvalia-municipal-en-la-venta-de-inmuebles-con-perdidas/;http://www.rtve.es/noticias/20170217/constitucional-anula-parcialmente-impuesto-plusvalia-municipal-gipuzkoa/1492120.shtml; http://www.efe.com/efe/espana/economia/el-constitucional-anula-impuesto-de-plusvalia-municipal/10003-3182398

(19)

http://www.elmundo.es/economia/2017/02/18/58a732d1ca4741a2068b4594.html; http://www.larazon.es/economia/como-se-puede-reclamar-lo-pagado-de-mas-por-la-plusvalia-municipal-JD14539880; http://www.huffingtonpost.es/2017/02/17/plusvalia-municipal_n_14819430.html

(20)

Recordemos que además de la cuestión de inconstitucionalidad ahora resuelta, el Tribunal Constitucional ha admitido la cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Vitoria-Gasteiz (BOE 26/2/2016), la cuestión planteada por Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 22 de Madrid (BOE 8/3/2016), la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz (BOE 5/5/2016) y las cinco cuestiones planteadas por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera (BOE 9/2/2017).

(21)

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 140/2016, de 21 de julio (LA LEY 87257/2016); rec. núm. 973/2013; ponente: Martínez-Vares García, Santiago ((LA LEY 87257/2016)).

(22)

Recordemos que del conjunto de la reforma del año 1988 resultó la sustitución del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por otro impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación: IIVTNU. El Tribunal Supremo destacó el carácter continuista del nuevo IIVTNU respecto al precedente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (Véase, entre otras,

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2000 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª); Recurso de Casación número 7300/1994; Ponente: Excmo. Sr. Jaime Rouanet Moscardó).