

El Tribunal Supremo aclara los efectos de la inconstitucionalidad que afectó al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Supremo interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 en relación con los artículos 107.1, 107.2a y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, considerando que, mientras que los dos primeros preceptos están afectados por inconstitucionalidad parcial, ésta es total en el caso del artículo 110.4. Así pues, no procederá la anulación de las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana salvo cuando el obligado tributario haya logrado acreditar la inexistencia de incremento patrimonial.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de julio del 2018, resuelve un recurso de casación (rec. núm. 6226/2017) en el que interpreta el alcance que debe conferirse a la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 en relación con los artículos 107.1, 107.2a y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

Tal y como apunta ahora el Tribunal Supremo, la falta de claridad del fallo de inconstitucionalidad en cuanto a la determinación de su alcance ha provocado que los tribunales superiores de justicia hayan adoptado posturas diferentes en torno a esa cuestión.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, la primera de esas posiciones, sostenida en este caso por la parte recurrente en línea con el criterio mantenido en un buen número de sentencias de diferentes tribunales superiores de justicia a las que alude el alto tribunal, parte de considerar que la inconstitucionalidad de los citados preceptos hace imposible calcular la base imponible del impuesto al haber provocado la inexistencia de base legal para efectuar dicho cálculo, ya que los preceptos afectados han devenido nulos *ex origine*, siendo expulsados definitivamente de nuestro ordenamiento jurídico. De acuerdo con lo anterior, la defensa de este criterio condujo a entender que habrían de anularse todas las liquidaciones practicadas con arreglo a los preceptos declarados inconstitucionales, y ello con independencia de que aquéllas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpressivas de capacidad económica. Se afirmó así que no era posible dejar al arbitrio del aplicador del Derecho —esto es, de la Administración tributaria primero y de los jueces de lo contencioso-administrativo en última instancia— la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto o la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno. Por tanto, considerando que tal potestad sólo puede recaer en manos del legislador encargado de efectuar las reformas legales necesarias para evitar que el tributo grave en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías, se concluyó que, mientras no se articule tal reforma legal, cualquier liquidación del impuesto practicada anteriormente habría de anularse, pues al carecer de cobertura legal contravendría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria.

El segundo de los criterios sostenidos en torno a la cuestión objeto de controversia —con la que se alineó la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón recurrida en este caso y que, adelantamos ya, ha sido refrendada ahora por el Tribunal Supremo— pasa por considerar, en esencia, que procede la autoliquidación del citado tributo en aquellos casos en los que pueda apreciarse la existencia de un incremento en el valor del terreno transmitido, interpretando así que los preceptos declarados inconstitucionales continúan siendo aplicables en esos casos.

La alineación del Tribunal Supremo con este último criterio le ha exigido analizar el alcance y los efectos de la citada sentencia del Tribunal Constitucional a fin de determinar si, para garantizar la seguridad jurídica, la igualdad en la aplicación de la ley y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria, es preciso en todo caso proceder a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos de la plusvalía municipal, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica.

A esos efectos, el Tribunal Supremo considera fundamental recordar que, a tenor del propio fallo del Tribunal Constitucional, los controvertidos preceptos han sido declarados inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», de donde parece deducirse que se ha realizado una «declaración parcial de inconstitucionalidad».

Pues bien, conjugando lo anterior con las razones de fondo que llevaron al Pleno del tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad cuyo alcance se interpreta ahora, el Tribunal

Supremo concluye que la Sentencia 59/2017 ha declarado la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2a del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, mientras que la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del mismo texto legal es total.

En relación con la declaración de inconstitucionalidad parcial de los citados artículos 107.1 y 107.2a, el Tribunal Supremo considera que éstos resultan plenamente aplicables en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha supuesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución. Así pues, únicamente cabrá predicar la nulidad e inconstitucionalidad de tales preceptos en la medida en que pudieran someterse a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, posición esta que, tal y como afirma el Tribunal Supremo, deja a salvo los principios de capacidad económica y de reserva de ley cuestionados en el recurso que ahora resuelve.

Por lo que atañe al citado artículo 110.4, su inconstitucionalidad y nulidad total resulta de la imposibilidad que, con arreglo a su tenor literal, tenían los sujetos pasivos de acreditar la improcedencia de liquidar el impuesto en situaciones inexpresivas de capacidad económica, extremo que ahora podrán demostrar. En ese contexto adquieren especial relevancia las cuestiones relativas a la carga de la prueba, extremo al cual dedica el tribunal el fundamento jurídico 5.º de la sentencia, enfatizando el principio de libertad de prueba. Así —atendiendo tanto a las normas generales que sobre ese aspecto se recogen en la Ley General Tributaria como al contenido de la Sentencia 59/2017—, concluye que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia del incremento de valor del terreno onerosamente transmitido ofreciendo 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; optando por una prueba pericial que confirme tales indicios o, en fin, empleando cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 de la Ley General Tributaria que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el impuesto que nos ocupa. Aportada dicha prueba, deberá ser la Administración quien haya de rebatirla para poder aplicar los artículos 107.1 y 107.2a del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales que el fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 ha dejado en vigor en caso de existir plusvalía, pudiendo a su vez el obligado oponerse al resultado de dicha prueba con los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en la judicial.

Todas las concreciones anteriores, a juicio del tribunal, dejan a salvo el también cuestionado principio de seguridad jurídica, ya que no podrá afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 —en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional— generan en el obligado tributario una «incertidumbre razonablemente insuperable» o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanaban del principio de seguridad jurídica.

En conclusión, el Tribunal Supremo no comparte la interpretación realizada por los tribunales superiores de justicia que se alinearon con la primera de las posiciones anteriormente expuesta, criterio que únicamente secunda en lo que se refiere al argumento manejado por aquéllos en virtud del cual ha de entenderse que únicamente el legislador puede llevar a cabo la modificación de la normativa del impuesto. Ahora bien, de ello no puede inferirse —apunta el alto tribunal— que, mientras el legislador no acometa tal reforma, el contribuyente no podrá probar —ni, en consecuencia, el aplicador del Derecho podrá valorar— la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición. Precisamente, la imposibilidad de hacerlo, derivada del artículo 110.4, ha sido erradicada con la declaración de nulidad e inconstitucionalidad total de este último.

Así pues, el alcance de la debatida sentencia del Tribunal Constitucional se concreta en la expulsión completa y definitiva del ordenamiento jurídico del artículo 110.4 analizado, y con él la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2a, que continúan siendo plenamente aplicables en los casos en los que el obligado tributario no haya logrado acreditar la inexistencia de incremento patrimonial.