

Comentario de Jurisprudencia Nacional

Estado actual de las controversias generadas por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el TC y en el TS

Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrado del Tribunal Supremo (jubilado)

1. Sentencias relevantes del TC y del TS

a) Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentencia 26/2017 de 16 de febrero

Sentencia 37/2017 de 1 de marzo

Sentencia 59/2017 de 11 de mayo

Sentencia 72/2017 de 5 de junio

Con independencia de estas sentencias se encuentra pendiente de resolución la Cuestión de Inconstitucionalidad 1020/2019 sobre la concurrencia de Confiscación en supuesto de transmisión de terreno en el que la ganancia obtenida es inferior al impuesto liquidado. Con semejante contenido Auto del T.S de 1 de julio de 2019 y todavía no decidida su admisión.

b) Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia 1163/2018 de 9 de julio

Sentencia 123/2019 de 5 de febrero

Sentencia 958/2019 de 12 de marzo

Sentencia 419/2019 de 27 de marzo

2. Contenido de los pronunciamientos básicos del TC y TS

Las sentencias 26 y 37 de 2017 del TC deciden sobre la constitucionalidad de Normas Forales reguladoras del Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aplicables en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Alava, respectivamente.

El Tribunal Constitucional, mediante la sentencia 59/2017, y en relación con la normativa de aplicación en territorio común, estableció básicamente los pronunciamientos siguientes:

- 1) El IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual.
- 2) El IIVTNU es contrario al texto constitucional, en su configuración actual, 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.
- 3) En consecuencia, se declara la inconstitucionalidad de los apartados 1 y 2.a) del artículo 107 de la L.H.L, pero únicamente en la medida en que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.
- 4) También se declara la inconstitucionalidad del artículo 110.4 LHL, pues impide a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
- 5) 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, 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.

Por tanto, las dos cuestiones que generaron la polémica inicial quedan resueltas, desde el punto de vista constitucional, en los siguientes términos: 1º) El sometimiento a gravamen de situaciones que no ponen de manifiesto un incremento de valor del terreno transmitido es inconstitucional. 2º) Las reglas establecidas por la ley para fijar el aumento de valor de la transmisión gravada y determinar la base imponible del tributo no incurrir en inconstitucionalidad.

La interpretación y alcance de la declaración reseñada produjo una clara división en los tribunales, que puede agruparse en tres posiciones. 1ª) Los artículos anulados lo son sólo en el supuesto de que se sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. 2ª) No existe cobertura jurídica que justifique la cuantificación del incremento de valor del terreno transmitido, lo que arrastra la anulación de la liquidación practicada. 3) La prueba de la existencia de la riqueza gravada recae sobre la Administración.

Ante este estado de cosas, y previa la admisión del correspondiente recurso de casación, el T.S. dicta la sentencia 1163/2018, de 9 de julio, reiterada por la sentencia 123/2019 de 5 de febrero, en la que declara:

- 1) Una adecuada interpretación de la declaración de inconstitucionalidad en cuestión influye: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL; y, de otra parte, que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 LHL es total; es decir, se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico 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 107.2.a) LHL y en consecuencia la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del impuesto en ciertos casos.
- 2) De dicha interpretación se siguen estas consecuencias: a) Una vez anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incremento de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor

y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU. b) Una vez demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución. c) En caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL, que han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor.

Añade, todavía, el T.S.

- 1) Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.
- 2) Para acreditar que no ha existido plusvalía gravada puede el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, bien sea de naturaleza documental, pericial, o, de otro tipo.
- 3) Aportado cualquier medio de prueba acreditativo de que no ha existido incremento de valor, corresponde a la Administración probar que pese a ello el incremento de valor ha tenido lugar.

3. **Cuestiones resueltas y pendientes**

Las sentencias posteriores del TC y TS sobre la materia, citadas al comienzo, abundan en los criterios descritos, acerca de la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 107.2.a) de la LHL, así como el artículo 110.4 del mismo texto normativo, o, resuelven problemas estrictamente probatorios, característicos del pleito que se decide.

Porsu parte, el Auto de 1 de Julio de 2019 plantea Cuestión de Inconstitucionalidad, todavía no admitida, derivado del hecho de una transmisión en la que el incremento de valor obtenido era menor que el impuesto liquidado, por entender que tal impuesto era confiscatorio.

4. **Algunas dudas**

- 1) La necesidad de todo órgano jurisdiccional de interpretar el alcance de una sentencia del TC, cuando ello es necesario para resolver el asunto litigioso, no es cuestionable. Más dudas suscita que esto lo pueda hacer el TS al resolver un recurso de casación dado el carácter cuasi normativo que este recurso tiene.

Es verdad que el TS se ha pronunciado sobre ese alcance e interpretación de la sentencia del TC, en un asunto (o varios) específicos y concretos en los que era necesaria su decisión. Sin embargo, y con carácter general, la interpretación y alcance de las sentencias del TC parece, en principio, que es cuestión de la exclusiva competencia del TC y que a él sólo corresponde la decisión de las controversias que sobre este punto se susciten.

¿Qué sucedería si, eventualmente, el TC afirmase que la interpretación y alcance de su sentencia debería ser distinta a lo que el TS ha declarado?

- 2) En segundo término, y partiendo del hecho de que el TC declara la plena constitucionalidad de las reglas establecidas para determinar el aumento de valor del terreno y la base imponible del impuesto, sólo cuando el resultado que de su aplicación se obtiene es el de la realidad de un incremento de valor, no puede negarse la incongruencia que supone el que las citadas reglas sólo son válidas «a según», dependiendo del resultado obtenido, es decir, la existencia, o, ausencia, de un incremento patrimonial.

Ello comporta admitir, de modo paladino, que estas reglas carecen de un requisito básico de toda norma jurídica, salvo que otra cosa se diga, lo que aquí no sucede, cual es el de su generalidad.

La declaración de constitucionalidad de tales normas impide cuestionar su validez desde esta perspectiva constitucional, pero quizá la respuesta deba ser distinta desde la perspectiva de la legislación ordinaria, pues la ausencia del requisito de generalidad, propio de toda norma, como ya se ha dicho, comporta una deficiencia normativa que difícilmente puede soslayarse.

- 3) También sorprende el hecho de que como regla general el TS excluya las cuestiones procesales del ámbito de la casación y, sin embargo, en el impuesto analizado esté estableciendo unas reglas casi parangonables en materia probatoria con el artículo 217 de la L.E.C sobre la prueba.

Se están dirimiendo, además, controversias que, sobre versar acerca de cuestiones probatorias, ponen en cuestión el clásico principio de que los hechos quedan excluidos de la casación.

- 4) Por último, interesa conocer cuál es la idea del legislador ordinario, acerca de la vinculación de los poderes públicos con respecto a las sentencias del TC, cuando estas declaran la inconstitucionalidad de una norma, en los términos que recoge el artículo 38 de la LOTC, y tales sentencias contienen un claro y explícito mandato legal de contenido positivo dirigido a aquél y que comporta una obligación personalísima de hacer, mandato que se produjo hace más de dos años.

Es de temer que la polémica no se extinga y que sea necesario volver en el futuro sobre el asunto.