

SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA

1. NATURALEZA DEL IMPUESTO. QUÉ GRAVA Y QUÉ NO GRAVA.

El impuesto sobre los incrementos de valor de terrenos de naturaleza urbana constituye un impuesto tradicional de los municipios, creado en el año 1919 con la denominación de arbitrio de plusvalía, y que grava los incrementos de valor que se producen en los terrenos, esto es, en el suelo, no en la totalidad de los bienes inmuebles, difiriéndose su devengo hasta cuando se puede demostrar que tal incremento, progresivo a lo largo del tiempo, ha tenido lugar, que no es sino cuando se procede a transmitir, por título oneroso o gratuito, o cuando se constituye un derecho real de goce (usufructo o superficie) sobre dichos terrenos.

Existe controversia sobre cual es el hecho imponible. El artículo 104 de la Ley de Haciendas Locales señala que lo es *“el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana 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.”*

Por ello, debemos señalar que no grava el negocio jurídico, sino la manifestación de capacidad económica que se demuestra con dicha transmisión.

Ahora bien, y siguiendo las indicaciones del profesor D. Nicolás Sánchez García, debemos hacer diversas matizaciones a ello. Así, en el artículo 47 de la Constitución española se dispone que la comunidad participará en las plusvalías que genere la actuación urbanística de los entes públicos, por lo que el fundamento del Impuesto sobre el Incremento de Valor en los Terrenos de Naturaleza Urbana es la participación del municipio en las plusvalías originadas por el diseño de las ciudades que se realiza a través del planteamiento urbanístico que diseñan las ciudades de forma progresiva, así como por las actuaciones urbanísticas y de realización de obras y servicios públicos de los ayuntamientos, que suponen unas inversiones muy significativas, en palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997. De forma que el fundamento de este tributo no es tanto gravar el incremento real provocado por el titular del terreno por la diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que se trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.), devolviendo a la colectividad el sujeto pasivo con el impuesto parte del beneficio por él obtenido. En el mismo sentido se ha expresado, sentencia de 13 de septiembre de 1996 del Tribunal Supremo, que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha de ser considerado como un derecho de la administración municipal a participar en la plusvalía de los terrenos de propiedad particular, que deriva principalmente de la realización de obras, dotación de servicios públicos o de la actividad urbanística en la ejecución de los planes, así como de cualquier otra circunstancia que sea ajena a la acción del propietario. Y que, sentencias de 12 de febrero de dos mil dos y cinco de febrero de dos mil uno, la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de

naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Pues bien, ello podría haber conducido a una sentencia del Tribunal Constitucional de once de mayo de dos mil diecisiete de diferente contenido: Si se grava únicamente las plusvalías derivadas de la acción urbanística, el hecho de que se produzca una venta a pérdidas no acredita la inexistencia de hecho imponible, puesto que no se demuestra ni que dicha disminución de valor se deba a la acción urbanística del municipio, ni siquiera que dicha disminución hubiera sido todavía mayor de no existir dicha acción urbanística, que por tanto ha producido un incremento de valor que debe de ser objeto de tributación para repercutirlo a la colectividad.

Ahora bien, debemos objetar a esta tesis, que perfectamente podía haber considerado el Tribunal Constitucional puesto que en sus alegaciones el Abogado del Estado expresamente recogió la misma señalando que *“el fundamento del impuesto no es gravar el incremento «real» provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino la riqueza potencial, esto es, 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 artículo 47 de la Constitución española, que dispone que «la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos»*”, cuatro hechos: El primero, que el contribuyente afectado con el abono del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ya contribuye a la construcción y mantenimiento de dichos servicios adicionales a través de la titularidad de esos bienes que luego al ser transmitidos son objeto de nuevo gravamen; el segundo, que el contribuyente normalmente ya ha abonado personalmente y suficientemente el incremento de valor que experimentan dichos terrenos, mediante la participación urbanística, abono de cargas urbanísticas y en particular la cesión obligatoria y gratuita de suelo en favor de las entidades locales; el tercero, que en numerosas ocasiones es de hecho la actuación urbanística de las entidades locales, aprobando diversos proyectos y programas de planeamiento que finalmente fracasan, los que determinan, y no solo en operaciones especulativas, la disminución real del valor de los inmuebles adquiridos en zonas a desarrollar y que luego quedan en tierra de nadie y/o carentes de todos los servicios necesarios. Y, cuarto, que como en todo caso no se admitía a la parte la prueba sobre cualquiera de tales extremos, aun reconociendo la dificultad de que la misma se lleve a cabo (¿cómo probar que las condiciones urbanísticas han empeorado en la zona donde se vende el inmueble, o que se ha respectado el principio de reparto de cargas urbanísticas?), la declaración de inconstitucionalidad, si bien quizás no a raíz de la cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso N.º Uno de Jerez de la Frontera que motivó la sentencia 59/2017, sino de otra posterior con tal tesis, hubiera sido solo cuestión de tiempo.

Sin embargo, la sentencia 59/2017 de 11 de mayo, siguiendo lo establecido en la anterior sentencia 26/2017, de 26 de febrero, no sigue esta última tesis y dispone que *“resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la*

mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento. Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el ‘incremento de valor’ de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución española)» Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente ‘de acuerdo con su capacidad económica’ (artículo 31.1 de la Constitución española). De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica».

De forma que el Tribunal Constitucional sigue un criterio literal de la norma, sistemático con el resto de tributos, y práctico para dar respuesta a los denominados efectos generalizados de la crisis económica. Vinculando el hecho imponible a la manifestación de capacidad económica.

Por otro lado, se debe reconocer que tal incremento de valor ya se encuentra gravado tanto como ganancia patrimonial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas o en su caso en el Impuesto de Sociedades, como en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, si bien la determinación de dichas ganancias que complementan la fijación de la base imponible de cada uno de dichos tributos se determina por la comparación entre el valor de adquisición o valor neto contable y el

valor de transmisión de dichos inmuebles, o bien por el valor real a tales efectos de los bienes inmuebles (suelo y construcción recibidos) a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Hemos de manifestar ya, como luego adelantaremos, que en los informes de la Comisión para la reforma del sistema de financiación local se solicitaba gravar dicha diferencia, dichos beneficios; sin embargo, ni en la proposición de enero de dos mil dieciocho consensuada con la Federación Española de Municipios y Provincias, ni en la proposición de ley que finalmente fue presentada por el Grupo Parlamentario Popular en fecha nueve de marzo de dos mil dieciocho, saltándose así la necesidad de previo informe del Consejo de Estado a los proyectos de ley presentados por el poder ejecutivo, ni tampoco en ninguna de las intervenciones que los grupos parlamentarios realizaron en la toma en consideración de dicha propuesta, se sigue dicha postura, partiendo para determinar la base imponible del valor catastral que tenga dicho suelo.

Sin embargo, en cuanto a la posible doble imposición, no existe prohibición de doble imposición entre los impuestos locales y los impuestos del Estado o de las comunidades autónomas, a diferencia de lo que ocurre entre unas y otras. El fundamento de esta falta de prohibición no puede ser otro que el dotar de medios económicos a los municipios, puesto que la razón jurídica para evitar dicha doble imposición es similar en uno y otro caso, y menos cuando se trata de un impuesto de naturaleza potestativa como el que nos ocupa de forma que no es obligatorio, a diferencia del Impuesto sobre Actividades Económicas, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, su establecimiento, por lo que el poder legislativo en la Ley de Haciendas locales no configura este tributo como esencial para que se financien las necesidades de los municipios (aunque la práctica totalidad, si no todos los Ayuntamientos previa delegación en las respectivas Diputaciones provinciales los más pequeños, lo tienen previsto en sus ordenanzas fiscales).

Debemos dejar apuntado, por otro lado, que en la actualidad, y alalimón con las cada vez mayores denuncias sobre el carácter injusto del Impuesto de Sucesiones que grava la transmisión mortis causa de bienes para cuya adquisición o tenencia el transmitente mortis causa ya estuvo a lo largo de su vida abonando los mismos, se empiezan a escuchar voces en la ciudadanía sobre el carácter igualmente confiscatorio de este impuesto de plusvalía, al menos en cuanto a las sucesiones mortis causa (que, por otro lado, son en las que posiblemente siempre haya que pagar por existir incrementos de valor dado que normalmente la fecha de la anterior transmisión será más extensa y el valor del bien previsto en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones será ligeramente inferior al de mercado), y ello aun cuando exista una bonificación, potestativa, esto es, de aplicación no obligatoria, tanto en su establecimiento como en las condiciones, de hasta el 95 por 100 de la cuota dependiendo de lo que se establezca en la ordenanza fiscal del Impuesto, y que por las duras y limitadas concesiones para su aplicación, en pocas ocasiones atenúa dicha denunciada injusticia. Así, a título de ejemplo, el artículo 17 de la Ordenanza del impuesto de plusvalía de la ciudad de Valencia señala que *“cuando el incremento de valor se manifieste por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre la misma, a favor de los descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada en función del valor del suelo correspondiente a la vivienda, con independencia del valor atribuido al derecho,*

mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores: a) El 95 por 100 si el valor del suelo es inferior o igual a 12.020,24 euros. b) El 50 por 100 si el valor del suelo es superior a 12.020,24 euros y no excede de 18.030,36 euros. c) El 25 por 100 si el valor del suelo es superior a 18.030,36 euros. En todo caso, para tener derecho a la bonificación, el adquirente deberá acreditar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, que se acreditará mediante certificado de empadronamiento y mantener la citada adquisición durante los 4 años siguientes, salvo que falleciese dentro de ese plazo. De no cumplir el requisito de permanencia referido, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y los intereses de demora. La bonificación deberá solicitarse en el mismo plazo de seis meses prorrogables por otros seis a que se refiere el artículo 24 de la presente Ordenanza.”

Mencionar por último que la doctrina no entendía que en estos casos se consideraran transmisiones no sujetas a este impuesto las que fueran inferiores a un año, que normalmente son las que tienen finalidad eminentemente especulativa: Había capacidad económica, posiblemente actuación urbanística que justificara el aumento de valor, y pocas veces la acción del sujeto pasivo determinante de dicho incremento de valor, y, sin embargo las mismas no eran gravadas. Esto, como se analizará al final de esta ponencia, está en vías de ser corregido.

2. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 11 DE MAYO DE 2017. ANÁLISIS. DOCTRINA MAXIMALISTA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 09 DE JULIO DE DOS MIL DIECIOCHO.

A partir del año dos mil doce, diferentes pronunciamientos judiciales, procedentes primero de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como la sentencia de 21 de marzo de dos mil doce, de la que fue ponente el actual Magistrado del Tribunal Supremo D. Dimitry Berberoff, empezaron a considerar que cuando se había demostrado fehacientemente la inexistencia de incremento de valor, no concurría hecho imponible. Dicho pronunciamiento fue seguido por otros muchos: sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fechas veintiocho de enero de dos mil quince, del Pleno de uno de julio de dos mil quince, o de siete de julio de dos mil dieciséis.

La sentencia del Pleno del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su fundamento jurídico tercero, Ponente Sr. Manglano Sada, y fundamentándose en anteriores pronunciamientos aislados del Tribunal Supremo, del que considero que cabe destacar la sentencia de 30 de noviembre de dos mil, Recurso 2306/1995, en la que se declaró la no sujeción a plusvalía de un terreno cuya edificabilidad ya estaba agotada por haberse construido los bloques permitidos en la parcela en la que estaba integrado, señalaba que resultaba clara que para el Tribunal Supremo la inexistencia del valor excluye la aplicación del impuesto, y que, del examen hermenéutico de los artículos 104 y 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, se puede concluir que cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 de la Ley, pues constituye el hecho imponible del tributo el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, y en dicho

caso no hay incremento de valor alguno. Distingue dicha sentencia entre hecho imponible y base imponible, señalando que la falta de materialización del hecho imponible, esto es, la falta de incremento de valor, impedía la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

La generalización de estas conclusiones ya fue constatada por los municipios, en el año dos mil quince aquejados de las reglamentaciones sobre ingresos y gastos derivados de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, y que además veían peligrar los ingresos que, en un orden del 10% de su presupuesto aproximadamente, constituía este impuesto. Por ello, en septiembre del año dos mil quince el Pleno de la Federación Española de Municipios y Provincias ya advirtió al Gobierno que debía modificarse este impuesto de forma urgente, lo que no se realizó.

No obstante lo cual, la contestación de los municipios a estas líneas jurisprudenciales fue unánime: Ignorarla rotundamente, y alegar que se encontraban sometidas al imperio de la ley conforme al artículo 103 de la Constitución, que no podían interpretar la norma, algo a lo que la consulta vinculante 0014-14 de veinte de junio de dos mil catorce de la Dirección General de Tributos dio soporte. De forma que a los contribuyentes no les quedaba otra opción que recurrir a los Juzgados y Tribunales en defensa de sus derechos.

Ante ello, se produjo el planteamiento de distintas cuestiones de constitucionalidad por los tribunales. Si bien el mentado Pleno de uno de julio de dos mil quince de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestimó dicho planteamiento al entender que puesto que los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad se aplicaban sobre el sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto, y que puesto que el Impuesto de plusvalía tiene poco peso específico en el sistema tributario y constituye una excepción si no grava dicha manifestación de capacidad económica dentro del sistema tributario, al hacerlo el conjunto de éste no podía declararse inconstitucional, otros juzgadores de instancia no llegaron a la misma conclusión, posiblemente al comprobar como las Administraciones se habían enrocado, con apoyo de una dirección general, en su postura inmovilista que cercenaba los derechos de sus vecinos, aun a costa de sufrir condenas en costas y obligación de abono de los intereses de demora.

Así, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Tres de San Sebastián, cuyo titular era D. Carlos Coello Martín, en fecha cinco de febrero de dos mil quince, entendió que la norma foral guipuzcoana, similar a la estatal, era inconstitucional por cuanto presumía la existencia de un incremento de valor que al no ser real, si se gravaba vulneraba el principio de capacidad económica, y no se permitía aportar prueba en contrario. Con el mismo fundamento se planteó contra la norma foral alavesa por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Tres de Vitoria en fecha veintiuno de octubre de dos mil quince, por la titular Sra. San Miguel, y por el Juzgado N.º Uno de Vitoria en fecha veintidós de diciembre de dos mil quince, otra vez por el Magistrado Sr. Coello Martín. Y posteriormente con fundamentos similares por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Uno de Jerez de la Frontera, Magistrado Sr. Cortés Copete, en fecha veinticinco de julio de dos mil dieciséis, contra la norma contenida en la Ley de Haciendas Locales.

Las dos primeras cuestiones dieron lugar a las sentencias del Tribunal Constitucional de fechas dieciséis de febrero de dos mil diecisiete y uno de marzo de dos mil diecisiete, que anticiparon el contenido de la sentencia 59/2017, de 11 de noviembre.

La sentencia 59/2017, de 11 de noviembre, como es sabido, decretó la inconstitucionalidad parcial de la regulación de este tributo. En concreto, como se señala en su Fallo, procede *“estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar 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”* Las razones son las enunciadas en el primer apartado de esta ponencia, esto es, que siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que no se puede establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia, y que una cosa es gravar una renta potencial y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, lo que entiende que sucede cuando se anuda a la circunstancia de ser titular de un terreno de naturaleza urbana, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática con independencia no sólo del quantum real del incremento de valor, sino de la propia existencia de ese incremento, y que cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica.

Y termina señalando en su fundamento jurídico tercero, que se refleja en el Fallo, que ello solo se produce en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

Pues bien, en el fundamento jurídico quinto, el Tribunal Constitucional procede a efectuar algunas precisiones sobre el contenido del Fallo. Señala así dicho fundamento jurídico quinto: *“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 inexpressivas 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 artículos 107.1 y 107.2 a) de la Ley de Haciendas Locales «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas 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 de la Ley de Haciendas Locales, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional) con los artículos 107.1 y 107.2 a) de la Ley de Haciendas Locales, al artículo 110.4 de la Ley de

Haciendas Locales, 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». Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, 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 artículos 107.2 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, 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 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).”

Y, con esta declaración, tras publicarse en fecha quince de junio de dos mil diecisiete en el Boletín Oficial del Estado la referida sentencia, se armó el lío: ¿Eso significa que ya no se encuentra vigente la normativa del tributo, o que solo lo está pero para el supuesto de que se produzca un incremento de valor, pudiéndose probar en contrario la existencia del mismo?

Pues bien, la situación fue perfectamente explicada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Uno de Orense en su sentencia de treinta de octubre de dos mil diecisiete, que transcribo por su claridad: “A nivel judicial se están emitiendo pronunciamientos muy dispares. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (secc. 9ª) ha fijado su criterio en su reciente sentencia de 19 de julio de 2017, en el sentido de anular la liquidación del IIVTNU impugnada sin necesidad de que se demuestre la hipotética “minusvalía” invocada por el demandante. Afirmó el Tribunal 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..). Conforme a esta tesis podría concluirse que son nulas todas las liquidaciones o autoliquidaciones del IIVTNU practicadas en los últimos cuatro años.

Distinta postura mantiene la Sentencia de lo Cont.-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. En su sentencia de 19 de julio de 2017 consideró clave, para confirmar la anulación de la liquidación de IIVTNU impugnada, la acreditación por el demandante de la disminución del valor del inmueble mediante un informe pericial metódico y bien motivado. La Sala le dio primacía a la tasación pericial frente a los valores catastrales del inmueble (que habían aumentado entre las dos transmisiones).

Una pauta similar a la de Aragón está siguiendo la Sentencia de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Secc. 4ª), ad exemplum en

su sentencia de 14 de julio de 2017, con el matiz de que para determinar el incremento o decremento del valor del inmueble considera fundamental el señalado en las escrituras de transmisión del bien (compraventa, donación, etc)... La Sala anuló la liquidación incidiendo en que: cuando la diferencia entre el valor inicial de adquisición y el valor de transmisión es negativo (sin matizaciones) no es posible -con la configuración del impuesto tal y como resulta del actual texto legal con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional- girar el IVTNU, lo que implica que estimemos el recurso, anulando el artículo 6.1 de la Ordenanza en tanto en cuanto someta a tributación situación en la que no existe incremento de valor... Todo ello sin perjuicio de la solución que a las operaciones ya realizadas otorgue el legislador (quien parece optar por una nueva configuración del impuesto). A mayor abundamiento, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia considera que en estos casos se produce, implícitamente, una "impugnación indirecta" de la ordenanza fiscal municipal reguladora del impuesto, por lo que frente a la sentencia de instancia siempre cabrá recurso de apelación (artículo 81.2 d) de la Ley 29/1998).

Otro criterio, más original, es el adoptado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Uno 1 de Cartagena, en el sentido de desplazar a la Administración municipal la carga de la prueba sobre el incremento del valor del inmueble. Señaló así en su sentencia de 1 de junio de 2017 en que ante la inexistencia de norma alguna sobre como valorar si existe o no hecho imponible en el TRLRHL y ante la inconstitucionalidad de este precepto en tanto que presumía su existencia en todo caso, no es ya que el contribuyente tenga que probar que no hubo el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión, sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia."

Pues bien, el criterio maximalista parte de que, expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos legales, aun cuando se demuestre por quien tenga la carga de ello la existencia o inexistencia del hecho imponible, no le es posible a la Administración liquidar el impuesto ni a los órganos judiciales completar la norma. Por lo que se debe decretar la nulidad de las liquidaciones no prescritas (posteriormente analizaremos si alcanza a todas o no) en los cuatro años anteriores al dictado de la sentencia, y no es posible hasta que se lleve a cabo una nueva regulación, proceder a practicar nuevas regulaciones. Se suspende, pues, la vigencia del impuesto en su totalidad, que no sería exigible, empezando a correr los plazos de prescripción en todos los supuestos.

Dicho criterio maximalista, iniciado como hemos dicho por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, fue expandiéndose poco a poco por todo el territorio español. Así, por otros muchos órganos como las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Navarra, Aragón, Galicia o Cataluña, y también finalmente los de Canarias, La Rioja, etc.

Este criterio no era compartido por este juzgador, ni tampoco por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Pleno de dieciséis de noviembre de dos mil diecisiete (con dos votos particulares), que revoca la doctrina considerada en la sentencia de 24 de octubre de dos mil diecisiete de la Sección Cuarta de dicha Sala. Y se podría deducir que tampoco por el propio Tribunal Supremo en sus confusas sentencias de veintiuno y veintisiete de junio de dos mil diecisiete, conforme el tenor literal de dicha sentencia de once de

mayo de dos mil diecisiete, del Tribunal Constitucional, que dispone que se considera el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales inconstitucional y nulo pero solo “*en cuanto somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica*”, referencia que habría soslayado si hubiera considerado inaplicable por nulo el precepto señalado en toda condición y circunstancia, empleando otros términos como “al someter” y no expresiones que permiten no ya interpretar la ratio de su decisión, sino limitar su alcance, alcance inexistente si se considerara expulsado del ordenamiento jurídico dicho precepto.

Tesis ésta que, aunque fuera seguida por este juzgador y por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y pese a que la opinión mayoritaria fuera otra, ha sido expresamente confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de nueve de julio de dos mil dieciocho, y después por sentencias de dieciocho y diecinueve de julio de dos mil dieciocho, que deja zanjada la cuestión y debería poner fin a la miríada de recursos presentados. Y es que señala dicha sentencia, que pese a su extensión, por su claridad vamos a exponer, que:

“Aunque el citado auto de admisión, en expresión que ha tenido cierta acogida en la doctrina tributarista, adjetiva a la tesis que defiende una respuesta afirmativa a la cuestión con interés casacional objetivo como “maximalista”, con independencia de cuál sea el criterio que finalmente adoptemos, prescindiremos de emplear tal calificativo, en la medida en que, según el Diccionario de la Real Academia, el maximalismo es la “[t]endencia a mantener ideas o actitudes extremas”, que podrían entenderse, en un sentido peyorativo, como excesivas o exageradas, siendo así que, en todo caso, dicha tesis solo ofrece una determinada interpretación para un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, la STC 59/2017, que desde luego no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo. Además, aunque la cuestión con interés casacional definida en el auto de admisión se refiere exclusivamente a la igualdad en la aplicación de la Ley consagrada en el artículo 14 CE, sin especificar si, como la parte recurrente, se refiere únicamente a la aplicación judicial de la Ley, aparentemente, como veremos que indica la parte recurrida, caso de existir, esa desigualdad se proyectaría también sobre el ámbito tributario, por lo que tendremos que examinar asimismo el problema desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. Finalmente, casi resulta ocioso puntualizar que, pese a que la cuestión con interés casacional emplea la expresión ingresos “indebidos”, solo en la hipótesis de que se concluyera que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, efectuada por la STC 59/2017, obliga en todo caso -se acredite o no la existencia de plusvalía- a devolver lo pagado en concepto de IIVTNU, podrían calificarse dichos ingresos como “indebidos”. Y esa es, justamente, la incógnita que debemos desentrañar.

Pero antes de resolver si la declaración de inconstitucionalidad de esos tres preceptos del TRLHL obliga, en aplicación de la STC 59/2017, con independencia de que se aprecie o no la existencia de una plusvalía, a anular las liquidaciones del IIVTNU, así como a proceder a la devolución de lo pagado en los supuestos de autoliquidaciones de dicho impuesto (por considerarse en todo caso como un ingreso indebido), procede recordar el fallo y el fundamento jurídico 5º de la mencionada sentencia, que es el que explica el alcance del fallo, el que, precisamente, ha generado en los órganos judiciales dos interpretaciones contrapuestas, y el que, en definitiva, ha dado origen a la controversia que se suscita en este proceso: “Como hemos dicho, el

fallo de la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, «pero únicamente - aclara- en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

Y antes de pronunciar el fallo, el Tribunal Constitucional efectúa una serie de precisiones últimas sobre su alcance, que a continuación transcribimos:

«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, y37/2017, 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 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; y37/2017, FJ 5)».

En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1,107.2 a) y110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual», sino que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica», por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica 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 normativa». Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las «modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto» es «arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

A conjugar esas dos declaraciones, que pudieran parecer contradictorias, y, por ende, a resolver la cuestión con interés casacional objetivo, dedicamos los siguientes fundamentos de derecho.

TERCERO.- Interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia.

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017); y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016)], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpressivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas «en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado -al decir de estos Tribunales- 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 expresamente 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» [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3º].

Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos ex origine- y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse 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 ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que:(1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanen de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU(o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

CUARTO.- El alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017: no se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo [artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL].

En el fallo de la STC 59/2017, se declara -y citamos textualmente- «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», no, por tanto -podría concluirse tras una primera lectura del fallo-, en aquellos casos en los que se gravan plusvalías realmente existentes, supuestos estos últimos para los que -

cabe entender- han quedado en vigor y, por ende, resultan plenamente aplicables los mencionados preceptos.

Como decimos, esta es la interpretación que a priori podría inferirse del fallo. Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera ratio decidendi o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL ; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que 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) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

1.- La declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017 -, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias , en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine , de la STC 59/2017: «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explica- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE . En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo

las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017, FJ 3)».

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017: «es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto» (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual»; (2) que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión»; y (3) que «[d]eben 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 inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017, FJ 5)» [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

2.- La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía.

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprobable, asistemática- que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia -la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar a radice que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, «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, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto». Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE . Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:

2.1.- En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- « 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)» [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).

De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, 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 (BOCG núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2.- En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4

TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, «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)]», «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir 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)».

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3.- Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017, lo siguiente: «Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias". » (FJ 3º).

Finalmente, y por lo que respecta, asimismo, al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulneración de los principios materiales de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE. Lo que sí es absolutamente novedoso es la enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras.

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió -transcribimos literalmente el contenido del fallo- «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas». Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el período impositivo correspondiente.

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, 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; (2) segundo, 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); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de

conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.”

Pues bien, estos son solo tres pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance en esta materia de la sentencia 59/2017. Pero, a fecha diecinueve de septiembre de dos mil dieciocho, hay otros 145 recursos de casación en interés de ley pendientes de resolver planteándose la misma cuestión, y que es de esperar que sean resueltos en la misma línea.

3. FÓRMULA DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE. VIGENCIA DE LA LLAMADA “DOCTRINA CUENCA”.

Antes incluso de que se planteara dicha discusión sobre la existencia o no de hecho imponible por ventas a pérdidas, surgió otra controversia. Y es que se entendía por un sector doctrinal que, partiendo de que el hecho imponible de este tributo era el incremento de valor operado a lo largo de unos años determinados desde la anterior transmisión hasta el momento de la actual que constituía la fecha del devengo, determinar la base imponible partiendo del valor catastral del suelo en esa fecha, artículo 107.1, al que, conforme el apartado cuarto, se aplicaría un coeficiente fijado por los Ayuntamientos sin exceder de los máximos previstos en dicho apartado y que se multiplicaría por el número de años a lo largo de los cuales se había puesto de manifiesto el incremento de valor, y sobre ella aplicarle un determinado tipo de gravamen, conforme el artículo 108, suponía gravar un incremento potencial futuro, no pasado, lo que se conseguiría si a dicha multiplicación del valor catastral del suelo por el número de años y por el coeficiente de incremento se procedía a dividir por la suma de 1 + el coeficiente de incremento.

Dicha tesis fue elaborada por un perito matemático, cuyo informe introdujo el Letrado Sr. Tobías Rodríguez en un pleito seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Uno de Cuenca, cuyo titular era el Magistrado Sr. Prieto Jiménez, y que manifestó que dicha alegación, *“en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x nº de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta*

perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada.” Y, en apelación, la misma fue confirmada por sentencia de 17 de abril de dos mil doce, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha.

Pues bien, siguiendo las declaraciones de mi compañera Dña. Laura Alabau Martí, titular del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Tres de Valencia, dicha fórmula puede entenderse que en principio no solo respeta el tenor literal de los preceptos del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales que rigen el impuesto sino que se trata de una fórmula mucho más acorde al espíritu y finalidad de la norma, que no es otro que gravar un incremento de valor, real o ficticio, producido en el pasado y agotado en el momento del devengo; en modo alguno gravar un incremento que se produzca en el futuro, tal y como se viene calculando por las Administraciones Locales con un criterio de interpretación literal exorbitante, acorde a sus propios intereses recaudatorios y desconocedor de la realidad económica, social y jurídica: la de interpretación acorde a dicha realidad social, artículo 3 del Código Civil, así como a los principios constitucionales, artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en este caso el principio de capacidad económica. Y la misma fue confirmada por otras sentencias, como la de seis de mayo de dos mil quince del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. La interpretación que propone la actora es compatible y acorde al tenor del artículo 107, antes citado, en cuanto dispone que “*El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento*”; es decir, el legislador en lugar de atender a la diferencia existente entre el valor catastral del momento inicial del periodo de puesta de manifiesto, y el valor final de dicho periodo, establece un ficticio incremento anual; ahora bien, ello no significa que ese incremento se proyecte a un periodo futuro; tal aplicación que es la que se viene practicando no responde a lógica alguna ni desde luego al espíritu de la norma; sino que por medio de ese ficticio incremento anual, se calcula el valor que tenía al momento inicial, considerando así como incremento, la diferencia entre ambos, inicial y final, acudiendo a la fórmula de descuento simple, a que se refiere el informe que obra al expediente, a contrario sensu. La clave del caso se puede entender que se encuentra en la propia definición de base imponible contenida en el artículo 107.1: Incremento de valor, puesta de manifiesto, y momento del devengo; si el legislador hubiera pretendido gravar el resultante de aplicar un porcentaje sobre el valor catastral al momento del devengo, así lo hubiera dicho, sin necesidad de utilizar tales circunloquios; por ejemplo: “*la base imponible será el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor*”, es decir, se aplicaría sin más el artículo 107.4 2ª, siendo irrelevante todo el resto de la regulación, y en concreto, la definición contenida a los artículos 104 y 107.1. De ahí que la fórmula propuesta se considere idónea y adecuada, más allá de considerar que efectivamente se trata de una regulación que pudiera vulnerar los principios constitucionales a que nos hemos referido, en un contexto como la actual conyuntura de continua merma de valor de los bienes inmuebles.

Conforme a estas conclusiones, se dictaron como hemos dicho diversas sentencias. Sin embargo, el Pleno de uno de julio de dos mil quince de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana se apartó

de las mismas en su razonamiento jurídico quinto, señalando no solo que es el legislador el único que puede regular dicha fórmula, sino que además no era aceptable la fórmula empleada por cuanto *“la afirmación de que con la fórmula plusvalía = valor final x n° de años x coeficiente de incremento / 1 + (número de años x coeficiente de incremento), se consigue un cálculo de la plusvalía hacia el pasado y que, a través de esta fórmula, se está calculando el incremento de valor del suelo en años pasados no en años sucesivos, no resulta aceptable. La referida fórmula es la llamada de “descuento simple”, conocida en el ámbito de las finanzas, en el que se utiliza para conocer el valor actual de una rentabilidad futura, y se expresa con el inverso de uno más la tasa de rentabilidad; dicha fórmula permite convertir en valor actual un valor futuro y conocer la tasa de variación, interés o rentabilidad, pero esta aplicación carece de soporte sustantivo pues los parámetros con los que opera tiene una finalidad bien distinta en el cálculo del descuento y en el de la plusvalía, y en particular en el cálculo de la plusvalía se conocen todos los parámetros. Estas objeciones resultan sustanciales, pero además la hermenéutica del precepto impide su aplicación, pues constituye una clara transgresión de los términos normativos establecidos para el cálculo de la base imponible, sin que la misma pueda ampararse en interpretación alguna de aquéllos. Razones éstas por las cuales esta Sala establece que el criterio aplicable para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terrenos de Naturaleza urbana es el que resulta de la aplicación de la fórmula “plusvalía = valor final x número de años x coeficiente de incremento”, tal como se realizó por el Ayuntamiento y resulta ajustado al artículo 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.”*

Aun cuando en el ámbito de la Comunidad Autónoma Valenciana quedó aclarada la cuestión, la misma quedó inconclusa en el resto de España, a la espera de que el Tribunal Supremo resolviera las cuestiones de casación interpuestas en interés de ley por las Administraciones. Pero la sentencia de veintiuno de junio de dos mil diecisiete del Tribunal Supremo no entró a conocer sobre las alegaciones dadas al respecto, fundamentándose en la reciente sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional que nada decía al respecto, y ello también por cuanto otra sentencia de once de mayo del Tribunal Constitucional desestimó por razones formales (falta de relevancia constitucional en relación con el objeto del proceso) otra cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Veintidós de Madrid que sí que argumentaba al respecto del incremento real inferior al gravado.

No obstante lo cual, existen a fecha de hoy otros siete Autos del Tribunal Supremo que determinan como cuestión casacional la siguiente: “Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4 del texto refundido, de la ley reguladora de las haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de cinco de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.”

Por ello, procederá estar a resultados del resultado de dicha cuestión, que en principio afectaría también a la regulación que está en trámite legislativo y que, variando los porcentajes, sigue la fórmula de cálculo actualmente previsto.

4. ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CON RESPECTO A LAS LIQUIDACIONES FIRMES NO RECURRIDAS. SOLICITUD DE INGRESOS INDEBIDOS, RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL, RECURSOS.

Vamos ya a analizar si procede anular las liquidaciones efectuadas antes de la fecha en que se publicó la sentencia del Tribunal Constitucional de once de mayo de dos mil diecisiete, esto es, decidir en este supuesto si procede aplicar el mecanismo de devolución de ingresos indebidos regulado en el artículo 221 de la Ley General Tributaria.

Esta cuestión es ampliamente discutida en la doctrina, y tiene amparo en la falta de claridad tanto de la declaración de inconstitucionalidad, como hemos visto, como de la propia naturaleza de la normativa tributaria. Pues bien, a la espera de futuros pronunciamientos, cuando tenga ocasión en sede de recurso de apelación cuando quepa por razón de la cuantía, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sin necesidad de volver a exponer la normativa tributaria, entiendo que, como señala el apartado tercero del artículo 221 de la Ley General Tributaria, *“cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso individuo hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.”*

Y, excluyendo de plano la vía del recurso extraordinario de revisión, por no ajustarse a los motivos del mismo previsto en el artículo 244 de la Ley General Tributaria la existencia de una posterior declaración de inconstitucionalidad, no siendo la misma un documento aportado de fecha posterior, así como la rectificación de errores consentidos, todavía coexisten dos vías de anulación, en caso de minusvalía, de dichas liquidaciones tributarias, esto es, la revisión de actos nulos de pleno derecho, y la revocación. Y ambas son aplicables a estos supuestos: Actos firmes, nulos por apoyarse en normas que en la interpretación dada por el Tribunal Constitucional atacan el principio de capacidad económica, y que perjudican a sus destinatarios. Revocación y revisión que necesitan de informe del órgano jurídico consultivo competente (trámite esencial pero que si no es cumplido ante el previsible colapso de dichos órganos, que imposibilitará resolver los mismos en los plazos establecidos, y si es clara y evidente que supondrá una resolución favorable al interesado, su ausencia no determinará la causación de indefensión a éstos), y que, en aplicación de normas que en la interpretación dada por el Tribunal Constitucional, lesionan el principio de capacidad económica, conforme el artículo 217 letra a) de la Ley General Tributaria, es obligatoria para la Administración. Por ello, procede interesar la devolución, que no podrá ser acordada conforme el apartado 221.1 de la Ley General Tributaria, pero sí obligará en su caso a la Administración a iniciar conforme el artículo 221.3 de oficio, aunque a instancia de los interesados, el procedimiento para la revocación o la revisión, y, en caso de no incoarse dichos procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, o de revocación, podrá ser recurrida dicha decisión. Todo ello siempre y cuando la declaración sobre la nulidad de la liquidación no se encuentre afectada, como señala el artículo 40 de la Ley del Tribunal Constitucional, por decisión judicial previa, esto es, por existir cosa juzgada, al entrar en consideración el principio de

seguridad jurídica, la cual únicamente opera con relación a la firmeza de pronunciamientos judiciales, no administrativos, y con independencia de que dicha revisión o revocación de las liquidaciones (o autoliquidaciones, puesto que conforme el principio de igualdad, su régimen debe de ser el mismo) haya prescrito o no, o se haya probado la minusvalía o el incremento de valor, lo que procederá decidir tras la incoación y tramitación de dichos procedimientos.

Pues bien, hemos de señalar que la doctrina también considera que la decisión de proceder o no a iniciar el procedimiento de revocación de los actos nulos por la Administración no es recurrible, teniendo la misma la última palabra. Pero no debemos olvidar que la actuación administrativa se rige por el principio de buena administración, principio general del derecho reconocido por el Tribunal de Justicia de la Unión europea, y por el de proscripción de la arbitrariedad en su actuación. De forma que, ante actos nulos por estar fundamentados en normas declaradas inconstitucionales, no procede ni inadmitir a trámite dicha petición, sino al menos proceder a su examen, ni desestimarlas sin más, ni se puede alegar que son decisiones exentas del control jurisdiccional.

No siendo aplicable en esta cuestión ni el contenido del artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no previsto para normas con rango de ley afectados por una declaración de inconstitucionalidad, ni la doctrina emitida en la sentencia del Tribunal Constitucional referida a la “amnistía fiscal”, de 21 de julio de dos mil dieciséis, que expresamente determina el alcance concreto de la misma, pero sin crear una regla general.

Es más, a este respecto debemos señalar que se alega por la numerosa doctrina jurisprudencial, entre ellos por ejemplo la del Juzgado de lo Contencioso Administrativo N.º Uno de Valencia, que el principio constitucional de seguridad jurídica reclama que la declaración de inconstitucionalidad sea solo eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. La sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo expresamente señala, en apoyo de esta postura reiteradamente sostenida por los entes municipales, que *“finalmente, en lo que atañe al alcance en el tiempo de nuestro pronunciamiento, hemos de seguir la doctrina recogida, entre otras, en las sentencias del Tribunal Constitucional 54/2002, de 27 de febrero, y 365/2006, de 21 de diciembre, 161/2012, de 20 de septiembre. En ellas hemos declarado que “en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) al que responde la previsión contenida en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes ‘no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada’ en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) también reclama que —en el asunto que nos ocupa— esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución*

firme... El principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”.

Pero entiendo que esta postura no puede ser acogida en el caso que nos ocupa. Hay que recordar que, precisamente en la sentencia de once de mayo de dos mil diecisiete, el más Alto Tribunal dedica un fundamento jurídico, el quinto, a precisar el alcance de dicha declaración de inconstitucionalidad, pero en cambio y a diferencia de otras muchas ocasiones, no efectúa modulación alguna del alcance de la declaración de inconstitucionalidad y no decreta que solo sea eficaz pro futuro. De lo que procede concluir que, donde el intérprete de la norma y autor de dicha declaración no restringe sus efectos, tampoco lo puede hacer este juzgador salvo con respeto a lo declarado en el mentado artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, esto es, el respeto a la cosa juzgada, no a las situaciones administrativas firmes.

Pero, es más, las ocasiones en que el Tribunal Constitucional ha procedido a precisar que los efectos de la declaración de nulidad no alcanzaban ni a las liquidaciones confirmadas por sentencia firme ni a aquellas que fueran firmes por consentidas, ya desde la sentencia 45/1989 de 20 de febrero sobre declaración de inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley sobre el Impuesto de Renta de Personas Físicas que regulaban la obligatoriedad de la declaración conjunta por los cónyuges, que vino a precisar que *“ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la ley, que deja a este tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento”*, dichas ocasiones, decimos, tenían un punto en común: Que anulaban preceptos legales, pero no era posible configurar un régimen alternativo de liquidación al margen del legislador. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, ello no concurre aquí, puesto que según se declara y se ha confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de nueve de julio de dos mil dieciocho, desestimando las tesis de la doctrina llamada maximalista defendidas como uno de los motivos de impugnación en la demanda, no impide liquidar el impuesto en todo caso, sino que se declara la imposibilidad de liquidar el impuesto solo en situaciones de pérdidas de valor, sin que concorra hecho imponible, situación que es perfectamente enjuiciable al margen de la falta de una nueva regulación legal sustitutiva, puesto que en ausencia de hecho imponible sencillamente no procede liquidación puesto que no se devenga el impuesto. En definitiva, no consta que con la anulación parcial operada por la sentencia 59/17 se ponga en riesgo el equilibrio económico de las Haciendas locales, peligro que justificaba en numerosas ocasiones las declaraciones sobre alcance no retroactivo de la nulidad declarada en las sentencias constitucionales sobre actos tributarios firmes.

Postura ésta que aun cuando no ha sido abordada directamente por la sentencia de nueve de julio de dos mil dieciocho, del Tribunal Supremo, resolviendo un primer recurso de casación en interés de ley (ni en las posteriores de dieciocho y diecinueve de julio de dos mil dieciocho), por no ser la cuestión controvertida planteada, sí que la contempla, confirmando la postura de este Juzgado que acabamos de exponer, por cuanto establece como doctrina que *“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)”*, señalando igualmente que *“al considerar que la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las*

autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor en los Terrenos de Naturaleza Urbana, y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.” Y, en los 148 recursos de casación en interés de ley admitidos para el análisis de la llamada tesis maximalista, se fija como cuestión que presenta interés casacional objetivo si la inconstitucionalidad de los artículos señalados declarado en la sentencia 59/2017 obligaba “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” Careciendo de sentido que, si no existe ese derecho a la devolución de ingresos indebidos por no encontrar acomodo la petición en el artículo 219 de la Ley General Tributaria, se redactara de esa forma la cuestión de interés casacional, y aun más el entender que de seguirse la tesis maximalista en todo caso procedería pero si se desechaba, como así ocurrió, dicha tesis, no procedería la devolución de ingresos indebidos aun si estábamos ante una situación inexpresiva de capacidad económica.

Pero, además, debemos señalar que el Tribunal Constitucional, en su hay que reconocer, confusa parte decisoria, emplea en su fundamento jurídico quinto letra c) la expresión “ex origine” una vez decretada la expulsión de dos preceptos legales. Y dicha expresión solo puede interpretarse de dos formas: O bien considerando, como hicieron varios Tribunales Superiores de Justicia, que ello implica la nulidad de la norma en todo caso (doctrina maximalista expresamente descartada por el Tribunal Supremo en su sentencia de nueve de julio de dos mil dieciocho), o bien que dicha declaración de inconstitucionalidad sí que tiene efectos desde su origen, esto es, eficacia retroactiva, puesto que, de no ser así, no se entiende qué sentido tiene la inclusión de dicha expresión.

Debemos atender también al hecho de que el Tribunal Constitucional, en su sentencia de once de mayo de dos mil diecisiete, como se señaló en el primero de los apartados de esta ponencia, no contempla un criterio restringido del fundamento del impuesto y del hecho imponible, sino que expresamente se refiere a un criterio práctico, cual es el de la generalización de las pérdidas por la crisis económica habida, como motivo por el que no procede realizar una interpretación salvadora de las normas declaradas inconstitucionales. Y sería paradójico conceder a dicha sentencia tan solo una eficacia pro futuro, esto es, a las liquidaciones practicadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia en el Boletín Oficial del Estado, y no a las anteriores, cuando, dada la mejoría en la situación global de la economía con un lento pero continuo aumento en el precio del mercado inmobiliario, cada vez las ventas a pérdidas serán menores, a diferencia de lo que sucedió durante los años anteriores a que fuera dictada dicha sentencia de inconstitucionalidad.

Y debemos recordar que la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su sentencia de dos de junio de dos mil once, avala la posibilidad de optar por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos ante la anulación de una disposición legal por el Tribunal de Justicia de la Unión europea, en este caso la del llamado “céntimo sanitario”, ante la

ausencia de regulación de efectos tanto en el Tribunal de funcionamiento de la Unión Europea como en su protocolo y en la ley interna. Caso similar al presente, en que ni la sentencia 59/2017 de 11 de mayo del Tribunal Constitucional regular los efectos de su pronunciamiento, ni es aplicable norma legal alguna al respecto, no siendo tal el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional con respecto a actos administrativos. Siendo indudable que la declaración de nulidad por el Tribunal Constitucional tiene como mínimo el mismo alcance que la arbitrada por el Tribunal de Justicia de las comunidades europeas, a falta de declaración en contrario por el propio Tribunal Constitucional.

Sin embargo, y al amparo de la reciente sentencia de dieciséis de abril de dos mil dieciocho de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Ponente Sra. Oliveros Rosselló, podría entenderse que este tribunal se opone a dicha revisión. Así señala su fundamento jurídico cuarto que la cuestión que entonces se debatía *“exige examinar si el régimen de reclamación de las referidas reclamaciones es susceptible de amparar el postulado procedimiento de revisión de actos nulos en cuanto se trata de liquidaciones que si bien son firmes por cuanto no fueron impugnadas en tiempo y forma, sin embargo las mismas carecen del soporte normativo necesario en cuanto fue objeto de anulación jurisdiccional... esto es, determinar si, con independencia de que la sentencia que resolvió la cuestión de ilegalidad se dictara seis meses después de instada la solicitud de revisión ante el Ayuntamiento, la anulación de la disposición reglamentaria es susceptible de generar la nulidad de los actos administrativos firmes de aplicación.*

El régimen impugnatorio de liquidaciones firmes cuya norma reglamentaria ha sido anulada o declarada nula está previsto en el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que dispone que: las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente. Aunque la declaración de nulidad de una disposición general produzca efectos ex tunc y no ex nunc, es decir que los mismos no se producen a partir de la declaración de nulidad, sino que se retrotraen al momento mismo en que se dictó la disposición declarada nula, esta eficacia, por razones de seguridad jurídica y en garantía de las relaciones establecidas, se encuentra atemperada por el artículo 7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (con la salvedad establecida para el ejercicio de la potestad sancionadora) en el que se dispone la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la disposición general declarada nula.

De la expresión utilizada en el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (-"por sí mismas" - se infiere que las sentencias firmes puedan afectar a actos firmes pero por otra vías, no por si mismas; por ello los actos administrativos dictados en aplicación del reglamento nulo, aunque sean firmes, si son nulos de pleno derecho, es decir si están afectados por alguna de las causa del artículo 62,1 de la Ley 30/1992 podrán ser objeto de revisión, por otra parte debemos señalar que se trata de una cuestión que no ha recibido pacífica respuesta en la jurisprudencia.

La jurisprudencia admite sin reparos la subsistencia de actos firmes pese a la nulidad de la norma reglamentaria que los ampara. Así, la Sentencia del Tribunal

Supremo de 12 de diciembre de 2003, y de 16 de junio de 2009, que cita la sentencia de 4 de enero de 2008, en la que se argumenta lo siguiente: "Ciertamente, esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, interpretando antes lo establecido en los artículos 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y 86.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, y ahora lo dispuesto en los artículos 102 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, ha declarado que por razones de seguridad jurídica se atempera el principio de eficacia erga omnes de las sentencias anulatorias de las disposiciones de carácter general respecto de los actos administrativos que hubiesen adquirido firmeza con anterioridad a que la sentencia anulatoria de aquellas disposiciones alcanzase efectos generales (sentencias, entre otras, de fechas 26 de febrero de 1996, 28 de enero y 23 de noviembre de 1999, 24 y 26 de julio de 2001 y 14 de julio de 2004, y concretamente se ha declarado que la anulación de los instrumentos de planeamiento deja a salvo las licencias firmes (Sentencia de fecha 8 de julio de 1992). Se argumenta en la sentencia lo siguiente: "En efecto, la declaración de nulidad de una disposición general produce la privación de efectos pro futuro, sin embargo el artículo 73 de la Ley de ésta Jurisdicción excluye de los efectos de la anulación a los actos administrativos que hayan ganado firmeza". Se reitera el criterio en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de julio. Pero asimismo, en relación con el alcance y naturaleza de la revisión de oficio del artículo 102 de la Ley 30/1992, ha de traerse a colación la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2005, que establece que : "(...) debemos recordar que el artículo 102.1 de la Ley 30/1992 configura la revisión de oficio con un carácter excepcional, que únicamente debe ser utilizada cuando realmente se detecten vicios que hagan precisa la retirada del acto del mundo jurídico. (...) la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno. Y precisamente a esta circunstancia se refiere el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común cuando condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares". Basta poner de manifiesto lo anterior para concluir, sin necesidad de mayores consideraciones, que la revisión de oficio instada por la parte recurrente, basada en los motivos expuestos con anterioridad, incurre en el supuesto previsto en el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo en cuanto se trata de acción de revisión contraria a la buena fe, por lo que la pretensión de su demanda ha de ser desestimada".

En el caso de autos debemos señalar que el cauce revisorio tendrá dos límites:

- por un lado que efectivamente se haya producido una nulidad radical de la norma reglamentaria, nulidad que analizada en el caso concreto sea determinante de la nulidad de los actos de aplicación.

-y que la pretensión revisora respete los límites del artículo 106 de la Ley 30/1992, pues la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o

judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno, el artículo 106 condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares.

Sobre ello en las Sentencias de 17 de enero de 2006 y de 13 y 27 de marzo de 2012 el Tribunal Supremo reitera que "la revisión de los actos administrativos firmes se sitúa entre dos exigencias contrapuestas: el principio de legalidad, que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad, y el principio de seguridad jurídica, que trata de garantizar que una determinada situación jurídica, que se presenta como consolidada, no pueda ser alterada en el futuro. El problema que se presenta en estos supuestos es satisfacer dos intereses que son difícilmente conciliables, y la solución no puede ser otra que entender que dichos fines no tienen un valor absoluto. La única manera de compatibilizar estos derechos es arbitrando un sistema en el que se permita el ejercicio de ambos. De ahí que en la búsqueda del deseable equilibrio el ordenamiento jurídico sólo reconozca la revisión de los actos en concretos supuestos en que la legalidad se ve gravemente afectada y con respeto y observancia de determinadas garantías procedimentales en salvaguardia de la seguridad jurídica, y todo ello limitando en el tiempo el plazo para ejercer la acción, cuando los actos han creado derechos a favor de terceros".

Cabe citar también la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012,, en la que el Alto Tribunal recoge su doctrina:

"A mayor abundamiento, en cuanto a la posibilidad de revisión y su limitación temporal, (...), el artículo 102 de la Ley 30/1992 establece que se podrá llevar a cabo en cualquier momento para los actos administrativos firmes en vía administrativa en los supuestos del artículo 62.1 (actos nulos de pleno derecho), no pudiendo ser ejercitadas las facultades de revisión cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes (artículo 106 de la Ley 30/1992). Pues bien, respecto al primer requisito, que efectivamente se haya producido una nulidad radical de la norma reglamentaria que analizada en el caso concreto sea determinante de la nulidad de los actos de aplicación traemos a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2004, en la que viene a decir que los actos administrativos de liquidación dictados al amparo de una disposición general nula de pleno derecho, solo incidirán en nulidad absoluta o radical si en ellos, y solo en ellos, concurren las circunstancias definidas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria (hoy en día el artículo 217 de la Ley General Tributaria), que son: los dictados por órganos manifiestamente incompetentes, los constitutivos de delitos, y los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. Y por lo expuesto en el caso de autos no concurre ni el primer presupuesto es decir el de declaración de nulidad de la norma, ni tampoco el segundo, pues la subsunción de las liquidaciones en alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 62 de la Ley 30/92, no se produce. La parte apelante aun sin mención expresa pretende integrar la causa de nulidad en el apartado g) es decir "cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal". Y por lo antes razonado ninguna disposición de rango legal contiene la citada previsión, como ya se ha expuesto.

A tal efecto, hemos de recordar que, tras la reforma introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, el artículo 103.2 de la Ley 30/1992 prevé expresamente que el órgano competente para acordar la revisión de oficio decida motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud de revisión, cuando no se base aquélla en alguna de las causas de nulidad del artículo 62 o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubiesen desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.”

Sin embargo, sigo considerando que no es aplicable el contenido de esta sentencia al caso que nos ocupa, ya que en aquél la anulación operada en sentencia lo es, por motivos formales de una disposición reglamentaria que ampara un acto firme, mientras que en el caso del alcance de la sentencia 59/2017 estamos ante la declaración de nulidad de una norma con rango de ley, cuya nulidad se fundamenta en vulneración de los derechos de los contribuyentes, y que no se puede entender que se haya actuado con pasividad o mala fe por los contribuyentes al no impugnar las liquidaciones con fundamento en una doctrina jurisprudencial de progresivo y no unánime seguimiento y que además era sistemáticamente descartada por las Administraciones locales con apoyo en las consultas de la Dirección General de Tributos, y que obligaban a los mismos a recurrir al auxilio judicial, lo que, dado sus costes y la cuantía media de las liquidaciones a impugnar, en muchos casos no era rentable en términos económicos.

Por último, hay que desechar la vía de exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, y ello no solo por entender que los requisitos para que la misma se dé contemplados en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de uno de octubre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, conforme al cual procederá solo *“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”* sino por cuanto conforme el artículo 67.1 3.º de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, *“en los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32, apartados 4 y 5, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea”,* plazo de un año que caducó en fecha quince de junio de dos mil dieciocho.

Recapitulando, este juzgador considera que, dado que la sentencia del Tribunal Constitucional no determina el alcance de su declaración de inconstitucionalidad, la misma no afecta conforme el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional sino a actos que han sido confirmados por sentencia judicial, conforme el principio de seguridad jurídica, y que no estén prescritos por el plazo de cuatro años, esto es, liquidaciones (que no fecha de devengo) posteriores al 15 de junio de dos mil trece, en que se acredite que no hubo incremento de valor, pudiendo deducirse dicha interpretación tanto del tenor literal de la resolución, como del hecho de que no se proceda a restringir su alcance en la misma sentencia, así como de una interpretación sistemática de su contenido, no existiendo norma que ampare la interpretación contraria ni siendo abusivo o contrario a la buena fe la exigencia de dicha posible petición de devolución. Y aun cuando existen dudas más importantes sobre la forma

de hacer efectiva dicha devolución, véase el artículo del Notario Sr. Zejalbo que acompaño, tratándose de actos nulos de pleno derecho por infringir el principio de capacidad económica y vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, sería arbitraria la denegación de incoación del procedimiento de revisión de actos nulos o revocación de oficio de los mismos por la Administración. Entendiendo que la vía de la responsabilidad patrimonial, rectificación de errores materiales o interposición de recurso extraordinario de revisión no son en modo alguno los que podrían ejercitarse.

La situación actual sin embargo hay que reconocer que dista de ser pacífica, siendo más los pronunciamientos judiciales que desestiman la petición de devolución de ingresos indebidos sobre liquidaciones tributarias que alcanzaron firmeza, que aquéllos que ordenan la práctica de dicha devolución de ingresos. Por lo que se está a la espera de que, con respecto a este debate que tiene un recorrido en principio fijo en el tiempo, esto es, hasta el 15 de julio de dos mil veintiuno, por cuanto el instituto de la prescripción entrará en juego entonces, los Tribunales Superiores de Justicia o el Tribunal Supremo (no constando que esté en trámite actualmente recurso de casación al respecto) se pronuncien sobre ello.

5. CARGA DE LA PRUEBA SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR.

En cuanto a la carga probatoria, nos remitimos por su claridad y contundencia a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana, de fecha seis de julio de dos mil diecisiete, y a la dictada por el Pleno de la misma en unificación de doctrina, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil diecisiete, en la que se señala que *“esta Sala entiende que el criterio probatorio razonable en estos supuestos es que el contribuyente aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno (sin que baste la mera negación de la existencia del hecho imponible) y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.”*

Todavía de forma más clara, la sentencia de 21 de febrero de dos mil dieciocho de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana señaló que *“el decremento de valor del terreno vendido resulta demostrado con la aportación de las escrituras públicas de adquisición y enajenación, sin que se precisen otros medios probatorios para apuntalar la alegación. Y así debe ser porque, aunque la Administración no esté obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo, sin embargo – como razonan con carácter general para las declaraciones tributarias las sentencias del Tribunal Supremo de dieciocho de junio de dos mil nueve o siete de octubre de dos mil diez, “la Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones.” Llegado el momento de la comprobación o investigación de la realidad de los datos declarados, éstos no se pueden rechazar sin más oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas. Antes bien, a ella incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; solo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales.”*

Finalmente, hemos de señalar que también resuelve obiter dicta, ya que no era la cuestión planteada, este tema la sentencia de nueve de julio de dos mil dieciocho, del Tribunal Supremo, dispone expresamente que *“corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico Quinto letra b) de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017. En el Fundamento Jurídico Quinto letra b) de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, Fundamento Jurídico Séptimo, y 37/2017, Fundamento Jurídico Quinto)», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba “sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terrenos de Naturaleza Urbana”, consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.*

Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terreno de Naturaleza Urbana 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 (cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018, de 5 de junio de 2018 y de 13 de junio de 2018; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear 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 sobre el Incremento de Valor en los Terrenos de Naturaleza Urbana. Precisamente –nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 para asumir –sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

Aportada –según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos 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 plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.”

Dicho esto, pueden producirse variaciones en estos criterios, no solo motivados por la reforma de la ley, si es que la misma llega a materializarse, sino también por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha procedido a admitir hasta tres recursos de casación con el siguiente contenido: “Determinar si, como defiende el juzgador de instancia, 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 cinco de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, cierra el paso a cualquier presunción de existencia de incremento de valor de los terrenos, de modo que corresponde a la Administración tributaria probar su existencia, cuando el sujeto pasivo declare que no se ha producido”; y en otros dos “determinar si la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que pesa sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo, puede ser solventada con cualquier medio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla, como indudablemente lo es verbigracia la diferencia entre los precios de adquisición y de enajenación, o se requiere necesariamente una prueba pericial o cualquier otro medio específico que la ponga de manifiesto, confirmando tales indicios, sin perjuicio de que en uno y otro supuesto la Administración tributaria pueda probar lo contrario.” Otra distinta considera cuestión casacional “determinar en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien, pudiendo alegar tal circunstancia incluso con posterioridad a formular su escrito de demanda.”

6. FORMAS DE PRUEBA: ESCRITURAS, CONTRATOS, PRUEBAS PERICIALES. ACTUALIZACIÓN DE LOS VALORES E INCREMENTO POR OTROS OBJETOS.

Hemos visto que, al menos por ahora, se requiere que el sujeto pasivo pruebe al menos indiciariamente mediante la comparación entre los valores de adquisición y transmisión. A este respecto, y en cuanto a las transmisiones a título oneroso entre personas no vinculadas, en los términos de la normativa de la Ley del Impuesto de Sociedades, se debe de partir, como así hace incluso la proposición de ley de reforma de la presente ley, de la validez del valor declarado, como así lo reconoce el propio texto legal de la Ley 27/2014, de veintisiete de noviembre, del Impuesto de Sociedades, en su

artículo 18 y concordantes, no así en las transmisiones gratuitas o entre personas vinculadas, cuya mera declaración no es prueba bastante del valor de los bienes, siendo insuficiente la acreditación del valor final, si no se prueba, mediante informe pericial, la del valor inicial, sin que, en estos supuestos, quepa dar por válidas la declaración de los otorgantes sin otra corroboración, teniendo en cuenta que, si se prueba el valor final, pero no el inicial, no hay prueba suficiente de la falta de incremento de valor que se pretende, y procedería la desestimación de la demanda. Y ello por cuanto, no solo dicha normativa del Impuesto de Sociedades otorga una presunción de veracidad al valor de lo declarado, del cual solo puede eximirse la administración tributaria previo ejercicio del procedimiento de comprobación de valores, sino también para la regulación del impuesto de transmisiones patrimoniales, se parte del valor declarado en la base imponible, artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, esto es, del valor real, que es diferente al de mercado, pero que, en caso de que no le otorgue veracidad, conforme el artículo 46 de dicha Ley, se deberá proceder a incoar un procedimiento de comprobación de valores, con todas las garantías legales, siendo incoherente que, dentro del sistema tributario, y para una misma operación, que genera dos hechos imposables distintos con distintas bases, cuotas tributarias y sujetos pasivos obligados al pago, para la configuración de uno de ellos se deba partir de lo consignado en escritura pública, y, para otro, no se le otorgue dicha presunción de veracidad. Esto es, si para liquidar el impuesto de transmisiones patrimoniales, se parte de la veracidad de la existencia de dicha transmisión y del valor real, comúnmente el reflejado en escritura pública, salvo que se lleve a cabo, con todas las garantías legales, un procedimiento de comprobación de valores, también se debe partir de dicha veracidad del precio reflejado en esa misma escritura pública, en caso de transmisiones onerosas, para analizar si se ha producido o no un incremento de valor. Y es que, siendo que la transmisión patrimonial también puede generar para el contribuyente una ganancia patrimonial, a declarar conforme el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y sin entrar a analizar la posible existencia de doble imposición dada la distinta finalidad de ambos tributos, lo cierto es que el artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, señala que *“por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”*, de forma que, en caso de transmisiones onerosas, salvo que se compruebe por el procedimiento establecido, esto es, el regulado en el artículo 134 de la Ley General Tributaria, que el valor declarado, puesto que en la escritura de compraventa obligatoriamente se consigna el precio y la forma de pago, es inferior al de mercado, procede fijar el mismo como valor de enajenación a los efectos del Impuesto de Incremento del Valor en Terrenos de Naturaleza Urbana, y, de igual forma, si el bien fue adquirido en escritura pública, o incluso privada, el precio allí fijado.

Por tanto, se debe de acreditar indiciariamente dicha prueba de valor, y ello se consigue no remitiéndose a los archivos de ningún Registro o administración, ni mucho menos alegando la inexistencia de dicho incremento, sino aportando las escrituras públicas de adquisición y de posterior transmisión. Teniendo en cuenta que, puesto que la forma mediante escritura pública no es constitutiva en las transmisiones de bienes inmuebles, en caso de no existir puede ser bastante el contrato privado o incluso el mero pacto verbal. Pero para que se pueda entender como probado, aun de forma indiciaria, que el precio que allí consta es el real y sometido a los vaivenes del mercado inmobiliario, conforme las reglas de la sana crítica, dichos documentos tienen que, primero, referirse a los mismos terrenos, identificándolos. No es ciertamente

extraño encontrarse en los tribunales con casos en que, al ser rústica la parcela originaria y urbana la posterior, o por otras cuestiones, no se demuestra que la primitiva compra y posterior transmisión tengan por objeto el mismo suelo, por lo que se debe desestimar su valor probatorio. De igual forma, siempre es conveniente que al contrato privado o escritura pública se añada la copia del cheque bancario o de la transferencia efectuada o escritura de subrogación en el préstamo hipotecario que avalen la realidad de dicha transmisión. Y, segundo, deben acreditarse, para poder hacer la comparación, ambos títulos de adquisición y transmisión, esto es, ambos valores, tanto el inicial como el final. Aunque parezca obvio, no son pocas las ocasiones en que solo se ha acreditado uno de ellos, por lo que no se acredita la existencia o inexistencia de precio. Y dichos valores deben de ser comparables, no pudiéndose remitir en uno de ellos al valor catastral o a efectos del Impuesto de Sucesiones, y en otro al real, o utilizarse métodos periciales de valoración distintos en uno y otro caso.

Lo que entiendo que es claro es que, tratándose de prueba indiciaria, en modo alguno es exigible que para probar la veracidad de la falta de incremento de valor en transmisiones a título oneroso, se exija por los tribunales prueba pericial ab initio por el contribuyente, salvo que no se cuente con los documentos que acrediten la primitiva adquisición o estemos ante una operación entre personas o sociedades vinculadas de las que se permita presumir un concierto de voluntades ajeno a la realidad del mercado inmobiliario. Reprocha esta postura el Tribunal Supremo en sentencia de diecisiete de julio de dos mil dieciocho, en que señala que *“los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto, sí que bastarían por lo general como fuente de acreditación del hecho justificados de la inaplicabilidad del impuesto.”*

En múltiples ocasiones lo que sucede es que se adquiere un suelo y posteriormente se ejecuta sobre el mismo una construcción, vendiéndose a continuación. Para determinar si existe o no incremento de valor, se podría entender suficiente con atribuir, dentro del valor final de transmisión, al suelo el porcentaje de valor previsto en la normativa de valoración catastral. Pero no debemos olvidar que, como señala el profesor Sr. Roger Fernández-Fernández, el valor catastral no tiene función de reflejar el valor real de un inmueble a efectos de mercado, por lo que posiblemente la operación no será exacta. Por ello, se precisará o bien prueba pericial, que puede tener en cuenta, como uno más, dichos parámetros, o bien procederá añadir al valor primitivo de adquisición del suelo el valor de construcción, reflejado normalmente en la liquidación definitiva del ICIO, o en la escritura de declaración de obra nueva.

Y, junto a dicha comparación, procede añadir los primitivos valores de adquisición la actualización que proceda del Índice de Precios al Consumo, no solo sobre dicho valor de adquisición inicial, sino también sobre otros factores que contribuyan a fijar el precio inicial actualizado, como sería el ya mencionado valor de construcción del inmueble, en su caso, valor de reformas o cargas urbanísticas; no, por ejemplo, los intereses del préstamo concedido para la adquisición, ni tampoco, sentencia del TSJCV de 24 de abril de dos mil dieciocho, el exceso de adjudicación a compensar por el recurrente. Y es que, aun cuando la normativa foral de Álava, de fecha cinco de abril de dos mil diecisiete, dictada tras la sentencia de uno de marzo de dos mil diecisiete, expresamente señaló que *“sobre los valores a que se refiere este apartado no se*

realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo”, no parece ni que la reforma de la normativa estatal vaya a seguir este criterio, ni siquiera que el mismo pueda pasar el filtro de constitucionalidad de la norma puesto que puede contribuir a que sean gravadas situaciones inexpresivas de capacidad económica. Y es que no es idéntico lo que puede comprarse con una cierta cantidad de dinero en el año “X” que en el año “X+20”, dicho precio allí consignado, por el que se tuvieron que satisfacer, en su caso, los tributos que entonces estuvieran vigentes sin impugnación alguna y tomando como base imponible el allí declarado.

Debemos señalar que se admitió en fecha quince de noviembre de dos mil diecisiete Auto en casación por interés de ley con respecto a la sentencia de veintidós de marzo de dos mil diecisiete de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, declarando de interés casacional fijar si para calcular la existencia de un incremento o una disminución del valor de los terrenos en el Impuesto sobre el Incremento del Valor en los Terrenos de Naturaleza urbana, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

Pues bien, hemos de manifestar la problemática que puede darse en los tribunales a efectos de prueba. Y es que, frente a la afirmación de que no existe incremento de valor con prueba en los documentos, la Administración puede bien aquietarse, bien iniciar un procedimiento de comprobación de valores... Sin embargo, como recalcó el diputado de Compromís Sr. Baldoví en la toma de consideración de la proposición de ley de reforma del texto refundido de Haciendas Locales, pocos Ayuntamientos disponen de medios para realizar dicha comprobación que tendrá naturaleza de prueba pericial. Por lo que posiblemente la respuesta será emitir una liquidación al considerar insuficiente la prueba aportada por el sujeto pasivo sobre la falta de incremento de valor y dejar transcurrir el plazo para resolver el recurso de reposición. En ese momento, queda expedita, contra la resolución presunta, la vía del recurso contencioso-administrativo... que la parte actora iniciará sin saber si en el momento de la vista (en puridad, con al menos cinco días de antelación a la misma), la Administración se opondrá mediante un informe pericial o de comprobación de valores que, tomando en consideración el valor residual del suelo, tenga valor probatorio superior al consignado en las escrituras de adquisición y transmisión.

Para evitar esto, el sujeto pasivo o bien deberá ir preparado con una prueba pericial ya de inicio, lo que incrementará los costes de su impugnación o incluso aconsejará por criterios económicos que la misma no se produzca, o bien ad cautelam deberá solicitar que se formule una pericial judicial... ahorrando así a la Administración demandada que ordene a sus técnicos la elaboración de uno propio, por sí o por técnicos de la diputación provincial.

No sin señalar que, a falta de jurisprudencia de las Salas a este respecto que proceda seguir por criterios de seguridad jurídica, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo, de seis de abril de dos mil, *“Los juzgadores no están obligados a someterse a la prueba y de concurrir varias pueden optar por la que se les presente como más objetiva y ajustada a la realidad del pleito e incluso atender en parte a las diversas pericias concurrentes en aquello que estimen de interés y en relación a las demás pruebas”* De forma que, como también señalan la Sala de lo Contencioso-

administrativa de Canarias, Sede de Santa Cruz de Tenerife, en sentencia de fecha catorce de noviembre de dos mil dieciséis, o la Sala de lo Contencioso-Administrativa de Castilla y León, Sede de Burgos, en sentencia de catorce de octubre de dos mil dieciséis, es factible conceder mayor preponderancia a dichas escrituras de compraventa que a los informes periciales siempre que no se pueda presumir, como sucede en el caso de transmisiones gratuitas o entre personas o sociedades vinculadas, la falta de adecuación de dicho precio a la realidad. Aun cuando ello deberá motivarse y justificarse profusamente.

En el caso de transmisiones mortis causa, como hemos señalado, se deberá determinar el valor de transmisión mediante prueba pericial (e igualmente si la adquisición originaria del primitivo transmitente se produjo a título gratuito). La determinación del valor en este tipo de transmisiones (también las derivadas de donaciones o entre personas vinculadas) puede obedecer al método residual estático, al método residual dinámico o al método de comparación, no teniendo preferencia uno sobre otro y siendo su valoración competencia del juzgador de instancia.

Se dispone en la proposición de ley de reforma de este tributo que el importe real de los valores respectivos serán en estos casos aquéllos que consten en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel. ¿Significa esto que no cabe prueba en contrario? Pues, obviando el hecho de que este comentario versa sobre el contenido de una proposición de ley que se ignora si va a sufrir modificaciones vía enmiendas o incluso si va a prosperar, considero que no conforme el tenor interpretativo de la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, e incluso de una interpretación sistemática de dicha proposición de ley que permite que el sujeto pasivo aporte las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor.

7. TRANSMISIONES MORTIS CAUSA. PRESCRIPCIÓN.

Ahondando en el tema de la transmisiones mortis causa, aunque ya no referido a la prueba de la inexistencia de incremento de valor, sino en el de prescripción, hemos de señalar que conforme el artículo 66 de la Ley General Tributaria, *“prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”* Señalando el artículo 68 que *“el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria; b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”*

De igual forma, es relevante el contenido del artículo 35 de la Ley General Tributaria, que dispone que *“tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.”*

Debemos también mencionar que el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba la Ley de Haciendas Locales, en su artículo 104 sobre la naturaleza y el hecho imponible, dispone: *“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 artículo 109.1 estatuye que el impuesto se devenga *cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.”* Y el artículo 110.1 y 2 a) sobre la gestión del impuesto, declara que *“Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos «inter vivos», el plazo será de treinta días hábiles; b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.”*

En cuando a que la adquisición de los bienes hereditarios se produce desde el fallecimiento del causante, es doctrina pacífica la tesis que así lo propugna. A tal momento, pues, hay que reconducir la determinación del conjunto del caudal hereditario, sin perjuicio del juego retroactivo de las presunciones establecidas legalmente para prevenir el fraude, así como la ponderación del verdadero valor de cada uno de los elementos de la herencia yacente y de la participación individual de cada causahabiente, heredero o legatario. Ambos factores, objetivo y monetario, sirven para configurar la base imponible del tributo (...) Esta configuración responde a las características de este modo de adquirir, en el cual no hay solución de continuidad en las titularidades sucesivas de causante y causahabiente, que acceden a la propiedad del caudal relicto instantáneamente, de tal manera que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, según establece el artículo 657 del Código Civil. Las normas tributarias, en el aspecto ahora analizado, no hacen sino respetar esta característica y situar el devengo del impuesto en el mismo hito temporal en que se produce la adquisición o transmisión, la sucesión en suma.

(Sentencia de 30 de septiembre de 1987, del Tribunal Supremo). Y, así, en cuanto a la fecha que ha de tomarse como de transmisión de bienes en las adquisiciones «mortis causa», a los efectos de aplicación del instituto prescriptivo, es la del fallecimiento y no la de partición de la herencia, alegación inviable, habida cuenta que como se señala en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1994, los artículos 657 y 661 del Código Civil, determinan que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte y que los herederos suceden al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y que el momento del devengo en las transmisiones hereditarias es el del fallecimiento del causante y de ninguna manera el de la fecha de la partición o adjudicación de los bienes hereditarios, ya que la partición no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad, el transformar en una cuota individualizada, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento del causante.

Se alega por la Administración que ello puede constituir un ejercicio antisocial de un derecho, y que no debe ser estimado, ya que la Administración no pudo conocer la fecha de la transmisión y, por tanto del devengo, al no haber presentado el contribuyente la correspondiente declaración, y que de apreciar la prescripción resultaría que el incumplimiento de las obligaciones formales, la ocultación del hecho imponible por parte del sujeto pasivo, tendría como resultado premiar a éste; pues bien, dicha alegación no es de recibo no sólo porque ya se han articulado los medios para que los documentos se remitan a la Administración para que surtan los efectos tributarios procedentes, sino porque de todos son conocidas las amplias facultades inspectoras e investigadoras de la Administración, y atentaría al principio de la seguridad jurídica que garantiza la Constitución (artículo 9.3 de la Constitución) y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, conceder al proceder de una de las partes -concretamente a la Administración - la existencia o inexistencia del fenómeno prescriptivo (sentencia de 16 de mayo de 1995 del Tribunal Supremo). Para evitar ello la Administración debe obrar eficazmente con sus medios, interconectándose con otras Administraciones como la autonómica encargada de liquidar el Impuesto de Sucesiones, o con la estatal que liquida el Impuesto sobre la Renta, o bien interesando modificaciones legislativas para que (previa dotación de medios) los Juzgados deban informar a la Administración tributaria de actos que puedan tener trascendencia de tal carácter, y, especialmente para evitar ello se han impuesto importantes, elevadas y cuantiosas sanciones para quien no efectúa dichas declaraciones.

Pero, repetimos, si se ha establecido un período de prescripción, es por seguridad jurídica, e impedir que alguien resulte beneficiado de ello es actuar contra legem. No entrando este juzgador a analizar el debate sobre si pueden alegar dicho ejercicio antisocial las Administraciones locales que sistemáticamente han continuado liquidando el tributo que nos ocupa pese a conocer que existía una minusvalía de valor y que la jurisprudencia casi unánime señalaba, antes de su reconocimiento normativo por la sentencia de 11 de mayo de 2017 del Tribunal Constitucional, que en esos casos no se producía hecho imponible, y que, actualmente, salvo contadísimas excepciones, siguen sin acreditar la existencia real del incremento de valor o se oponen a la revisión de liquidaciones firmes en que se producía dicha minusvalía apelando a la seguridad jurídica, que constituye el fundamento del instituto de la prescripción a cuya aplicación se oponen.

Precisamente para evitar estos supuestos y conseguir el efectivo cumplimiento de los principios de justicia tributaria, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local se aconsejaba que en los casos en que la herencia yacente tuviera la condición de sujeto pasivo del Impuesto, por no haberse producido la aceptación de los causahabientes una vez transcurrido el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, se practicara la liquidación sin posibilidad de aplicar los beneficios fiscales de carácter subjetivo a los que tendrían derecho los llamados a la herencia de haber asumido la condición de herederos, o los de carácter objetivo, previstos para los propios bienes, al precisar éstos de una solicitud previa, siendo que esa liquidación debería tener la consideración de ingreso a cuenta de la que en su día practicarán los adquirentes de los bienes.

8. NATURALEZA DE LOS TERRENOS A LOS EFECTOS DE CÁLCULO DEL DÍA INICIAL Y FINAL. IMPUGNACIÓN INDIRECTA DE VALORES CATASTRALES.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana grava únicamente los terrenos de naturaleza urbana. Terrenos que en la fecha del devengo, esto es, en el momento de la transmisión, tengan esta condición, siendo indiferente la naturaleza que tenían en el momento de la primitiva adquisición. Señala la sentencia de cuatro de mayo de dos mil dieciocho de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que *“debe recordarse la doctrina al respecto sentada por la ya antigua sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997, dictada en recurso de casación en interés de Ley, que nos dice que “...si bien la plusvalía o el incremento de valor se produce a lo largo de todo el período impositivo, el hecho imponible no precisa ser periodificado, pues el incremento a considerar es el que se manifiesta en el momento en que se produce la transmisión de bienes o la constitución o transmisión de derechos reales, acontecimientos estos que, en sentido jurídico, son instantáneos, en cuanto se producen, agotan o terminan en un momento determinado. Por eso, está comúnmente admitido que éste es un Impuesto instantáneo, no periódico, y que no se produce ningún género de retroactividad de normas tributaras por la circunstancia de que el hito inicial del período impositivo -la transmisión anterior- hubiera tenido lugar con anterioridad a la clasificación de los terrenos afectados como suelo urbano o urbanizable, esto es, cuando vgr. ostentaban la naturaleza de rústicos. Es más: lo normal es que el referido hito inicial quede siempre detrás, o en momento anterior, a la obtención por los terrenos afectados de su nueva clasificación o calificación urbanística. Y sienta, como doctrina legal, que “en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables”.*

Sin embargo, las discusiones a este respecto no acaban, y aun cuando el cálculo inicial debe realizarse abstrayéndose de la naturaleza del bien, el objeto de la controversia se ha desplazado al momento del devengo, planteándose qué sucede cuando pese a ser calificado en el Catastro el suelo como urbano, realmente el planeamiento no lo refleja de esta forma.

Pues bien, la sentencia de treinta de mayo de dos mil catorce, del Tribunal Supremo, dejó muy clara la interpretación que conforme el artículo 7.2. b) del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario se debía dar a la naturaleza urbana o rústica de los terrenos urbanizables, señalando que *“no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá el carácter de rústico.”*

Y tras ella se aprobó la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria y de la Ley del Catastro Inmobiliario, procediendo a redactar ese precepto de forma acorde con la mentada sentencia, señalando que *“se entiende por suelo de naturaleza urbana: Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.”*

Ahora bien, para que ello surta efectos, la nueva redacción de la Disposición Transitoria séptima de la Ley del Catastro Inmobiliario señala que *“el cambio de naturaleza de los bienes inmuebles urbanos cuya clasificación no se corresponda con la letra b) del apartado 2 del artículo 7 en la redacción dada al mismo por la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, será de aplicación a partir del primer procedimiento simplificado de valoración colectiva que se inicie con posterioridad a su entrada en vigor. A tales efectos los Ayuntamientos deberán suministrar a la Dirección General del Catastro información sobre los suelos que se encuentren afectados. Dicho procedimiento se ajustará a lo dispuesto en la letra g) del apartado 2 del artículo 30, con excepción de su efectividad, que tendrá lugar el 1 de enero del año en que se inicie dicho procedimiento.”* Esto es, dicha clasificación del suelo como urbana o rústica no se producirá hasta el inicio del año natural en que se inicie el procedimiento simplificado de valoración colectiva, tras la remisión por el Ayuntamiento a la gerencia regional del Catastro de los sectores urbanísticos afectados.

Lo que impone que se deberá estar a la clasificación de suelo que tenga en el momento del devengo. Y, en caso de que no haya cumplido el Ayuntamiento con su obligación de remisión al Catastro, no es posible impugnar los actos de gestión tributaria que surjan a su amparo, sino que procederá su abono, sin perjuicio de, en su

caso, reclamar vía responsabilidad patrimonial de la Administración, no considerando que exista causa para la devolución de ingresos indebidos por cuanto ha sido una norma legal la que atribuye efectos pro futuro a dicha clasificación.

Ahora bien, ¿qué sucede en caso de anulación de los planes urbanísticos? También se ha admitido una cuestión de interés casacional con este tenor: *“Determinar si procede, o no, la liquidación del impuesto de incremento sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuando el instrumento de planeamiento urbanístico que regula el suelo donde se encuentran radicados los bienes inmuebles afectados ha perdido la vigencia o no resulta posible su ejecución, al tener que entenderse que habría de considerarlo como de carácter rústico a efectos del impuesto.”* Y, de igual forma, otra que pretende dilucidar dos controversias: *“Discernir si, no habiéndose producido una revisión de los valores catastrales de la Ponencia de Valores en el plazo establecido por la norma de aplicación, dicha Ponencia pierde su vigencia y efectos, sin que sus valores catastrales puedan ser aplicados en aquellas liquidaciones tributarias en las que el valor catastral de los inmuebles resulta relevante a la hora de determinar la cuota tributaria derivada de hechos imposables con ocasión de la transmisión inmobiliaria”* y *“determinar si una revisión posterior de los valores catastrales puede surtir efecto con carácter retroactivo a la fecha de devengo del impuesto, al socaire de la pérdida de vigencia de la ponencia catastral, considerándose como una desactualización automática, de modo que la nueva valoración debería ser susceptible de aplicación retroactiva al momento en que la anterior perdió vigencia, todo ello a la luz de los principios de seguridad jurídica, reserva material de Ley, igualdad y generalidad existentes en materia tributaria.”* Pues bien, hemos de recordar que el Catastro atribuye unos valores catastrales determinados, pero la naturaleza del bien como urbano o rústico realmente depende de la normativa urbanística, susceptible de ser analizada en caso de impugnación por los tribunales incluso a través de la resolución de impugnaciones en sede tributarias.

Y, por lo que se refiere a la posibilidad de impugnar a través de las liquidaciones tributarias, no ya la naturaleza, sino el importe del valor catastral asignado al suelo, del que parte el cálculo de la base imponible del impuesto, la doctrina mayoritaria se opone a la misma señalando que la gestión del Catastro pertenece a dicho organismo, y sus decisiones son susceptibles de reclamación económico-administrativa y posteriormente ante la Sala del Tribunal Superior de Justicia, no ante los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. Como declara la sentencia de 18 de julio de dos mil dieciséis del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, *“tal como hemos dichos en numerosas sentencias, por todas la n° 882, de 19 de septiembre de 2013, “En el estado actual de la normativa legal y de la doctrina jurisprudencial no resulta viable la impugnación indirecta del valor catastral que se pretende. Y, en todo caso, cuando tal posibilidad se admitió con anterioridad lo fue por la imposibilidad de una impugnación directa”. No debe perderse de vista que cualquier acto relativo a la gestión catastral o censal ha de impugnarse ante los Tribunales Económicos-Administrativos del Estado, lo que a su vez, determina la correspondiente competencia jurisdiccional. Por su parte, el Tribunal Supremo (por todas, sentencia de 14 de junio de dos mil doce) ha declarado que los valores catastrales, en tanto no son disposiciones generales, no puede impugnarse indirectamente. Cuestión diferente es la incidencia que dichos valores catastrales pueden tener en el pleito en relación a si estaban en vigor o eran aplicables en la fecha del devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos a efectos de la determinación de su base imponible.”*

Cuestión ésta que por otro lado ha sido expresamente considerada de interés casacional por Auto de treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete, que plantea la determinación de si *“con ocasión de la impugnación de liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles y para obtener su anulación el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) o no pudo hacerlo al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto.”*

9. EL IIVTNU Y LA DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES.

Conforme al artículo 104 de la Ley de Haciendas Locales, *“no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”*

La Ley de Haciendas Locales previene en este punto un supuesto de no sujeción al Impuesto, que presenta dos vertientes: una, la adjudicación de bienes que traiga causa de la sociedad conyugal, es decir, de su liquidación, ya sea en el marco de un procedimiento de divorcio, como el que nos ocupa, o en otro, cual pudiera ser la modificación del régimen económico matrimonial, otorgando capitulaciones. La otra, es aquella en que se produce transmisión de bienes como consecuencia del cumplimiento de sentencias en caso de divorcio, entre cónyuges o a favor de los hijos, y cualquiera que fuera el régimen económico matrimonial; de modo que si la transmisión, aunque no hubiera tenido lugar mediante acceso al Registro de la Propiedad de la resolución judicial que aprueba el convenio, sino mediante instrumento posterior y no haber sido objeto de liquidación en el convenio, si el propio convenio o la sentencia, hubieran dispuesto la transmisión, obviamente ésta traería causa del divorcio y/o liquidación de la sociedad conyugal.

Nada contempla el supuesto en relación a la extinción de comunidad derivada de la situación de pareja de hecho o de herencia. No obstante, existe jurisprudencia que se refiere a la inexistencia de transmisión en extinción de condominio, mientras no exista exceso de adjudicación. Y, a este respecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de junio de 1999, dictada en recurso de casación en interés de ley, señala: *“Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”. En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales*

anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el artículo 7º.1.A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995 -. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 del Código civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero - artículos 404 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el artículo 406, todos del Código civil-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar - artículo 400 -. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el artículo 450 del Código civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el artículo 7º.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, "los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código civil " y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del artículo 24 de la Ley General Tributaria

230/1963 -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio -, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias".

Y, a este respecto, la Dirección General de Tributos, en los casos en que, como el presente, la comunidad de bienes se constituyó "mortis causa" por un acto de disposición testamentaria, tal y como señaló en la consulta número V0829-09, de 17 de abril, *"en la división de herencia no se produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que, tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto"*, criterio que actualmente también sigue, desde el año dos mil dieciséis, consultas número V0239-16, de 21 de enero, y V1702-16, de 19 de abril, en caso de comunidades de bienes constituidas "inter vivos", para no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar.

10. PACTOS DE PAGO DEL IMPUESTO Y SU EFICACIA EN LOS TRIBUNALES.

En este punto vamos a seguir las indicaciones del Letrado Sr. Salcedo Benavente, y manifestar que conforme el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria, *"los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas"* Y, de conformidad con ello, no es posible que la Administración tributaria tenga como sujeto pasivo al adquirente de los bienes, sino que, como señala la sentencia de seis de julio de dos mil diecisiete de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo del impuesto.

Sin embargo, si en cumplimiento de dicho pacto, éste paga, posteriormente tendrá legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos y para recurrir las liquidaciones que se dicten, conforme la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de dos mil diez citada en la referida sentencia de seis de julio de dos mil diecisiete.

Por otro lado, y siendo que conforme la sentencia de dieciséis de enero de dos mil catorce, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dicha cláusula es asimismo abusiva de mediar un profesional, al imponer a un consumidor obligaciones que legalmente no le correspondan, sería aconsejable impugnar ante los tribunales del orden civil la misma para desentenderse del incierto devenir de su exigibilidad.

11. CUESTIONES PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR LOS TRIBUNALES. RECURSOS CONTRA LAS SENTENCIAS.

Ya hemos adelantado que restan a fecha de 19 de diciembre de dos mil diecisiete en el Tribunal Supremo hasta 145 Autos pendientes de resolver sobre la llamada tesis maximalista, y que como las sentencias de 18 y 19 de julio de dos mil diecisiete, es de esperar que sigan el criterio marcado por la primera de nueve de julio de dos mil diecisiete, que también podría determinar el criterio de las otras cinco cuestiones

referidas a la carga de la prueba. Mayor incertidumbre existe con respecto a la resolución de la cuestión casacional sobre la fórmula de cálculo del impuesto, que como hemos señalado, no se daría si el Tribunal Supremo hubiera entrado a conocer sobre esta misma cuestión en su sentencia de 21 de junio de dos mil diecisiete. Y todavía resta por resolver una cuestión referida a la notificación de los valores catastrales y otra sobre el cómputo de los gastos de urbanización para fijar el valor real de adquisición o de transmisión, además de otras dos referidas a la anulación del planeamiento y modificación de la Ponencia de valores catastrales, y otras tres referidas a la relación con la gestión del catastro.

La principal problemática, no obstante, se refiere en este momento a la posibilidad de extender la aplicación del tributo a las liquidaciones o autoliquidaciones firmes, y el modo de proceder a ello. Aun cuando restan únicamente poco más de dos años y medio para que por aplicación del instituto prescriptivo, este debate finalice, el mismo puede suponer (de hecho ya lo está suponiendo) una nueva avalancha de demandas, a la altura de las cláusulas suelo, del que conocerían los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. Con el agravante de que, puesto que solo son apelables las liquidaciones cuyo importe supere los 30.000 euros, no pudiéndose acumular liquidaciones hasta llegar a dicha cuantía a los efectos de apelación, las resoluciones dadas por las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia unificando doctrina serán tardías.

Por último, señalar que resta por resolver dos cuestiones ya apuntadas antes incluso de la sentencia 59/2017 por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Valencia: Qué sucede si el incremento de valor gravado es tan pequeño, que incluso la cuota líquida del impuesto es superior al mismo, y si ello constituye un supuesto de ilícita confiscación. Manifestando que en esos caso no habrá otra solución posible más que presentar cuestión de constitucionalidad.

12. PROYECTO DE LEY DE REFORMA DE LA LEY DE HACIENDAS LOCALES EN MATERIA DE IIVTNU.

En el mes de julio de dos mil diecisiete se presentó por una comisión de expertos (integrada por economistas y profesores y catedráticos de derecho tributario) el informe para la reforma del sistema de financiación local, en respuesta a un Acuerdo de 10 de febrero de dos mil diecisiete del Consejo de Ministros. En dicho informe, y por lo que respecta al impuesto de plusvalía, se defendió que se debería evitar la doble imposición en relación con otros impuestos que gravaban materias similares y coordinar la determinación de la base imponible respecto a la cuantificación de las plusvalías, gravar las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año que en muchos casos eran las que tenían una finalidad más especulativa, y gravar la transmisión del bien inmueble, tanto del suelo como de lo construido así como con independencia de su naturaleza rústica o urbana, y considerar que la cuantificación de las plusvalías no dependerá de su valor catastral sino de la diferencia entre el valor de la transmisión y el de la adquisición, corrigiendo los efectos de la inflación acumulada o la realización de mejoras o inversiones, y deducir de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias el importe del impuesto de plusvalía, así como que las herencias yacentes sean consideradas sujetos

pasivos siendo la liquidación provisional a cuenta de la definitiva a abonar por los reales adquirentes de los inmuebles.

Tras numerosas conversaciones con la Federación Española de Municipios y Provincias, en un primer proyecto de ley, se estableció, que, con efectos desde el 15 de junio de dos mil diecisiete, el sujeto pasivo debería declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acreditaran la inexistencia de valor, que constaran en los títulos que documenten la transmisión y adquisición del bien inmueble, o bien en su caso los comprobados por la Administración tributaria a quien correspondiera la gestión de los impuestos que gravaran la transmisión del inmueble, en caso de que fueran mayores de aquéllos; en caso que no estuvieran desglosado el valor del suelo del de construcción, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de transmisión el valor catastral del suelo con respecto al total del bien inmueble; si fuera a título lucrativo, se tomará el conste en la declaración del ISD o el comprobado por la Administración si fuera mayor. Y se gestionará mediante autoliquidación, sin que la Administración pueda poner otros valores salvo los objetos de comprobación tributaria. De igual forma, se seguirá aplicando la fórmula general y solo se prorratearán las cuotas inferiores al año, respetándose el límite máximo de veinte años.

Finalmente en fecha nueve de marzo de dos mil dieciocho se presentó Proposición de ley por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, que define la base imponible como 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, y se determinará multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo, por el coeficiente que corresponda al período de generación. Dicha proposición incrementó el coeficiente señalado en la primitiva propuesta consensuada con el FEMP.

En fecha 29 de mayo de dos mil dieciocho se aprobó su toma en consideración, atribuyendo la competencia legislativa plena a la Comisión de Hacienda del Congreso, y ordenando su tramitación urgente, que redujo a la mitad el plazo para presentar enmiendas. Desde junio hasta el 15 de octubre de dos mil dieciocho se sigue ampliando semanalmente el plazo para presentar enmiendas.

Pues bien, en dicha Toma en Consideración, la misma salió adelante con los votos favorables de Partido Socialista Obrero Español, Partido Popular, Compromís, Foro, Unión del Pueblo Navarro, Junts per Catalunya y Esquerra Republicana de Catalunya, la abstención de Podemos y del Partido Nacionalista Vasco, y el voto en contra de Bildu y de Ciudadanos, no asistiendo la representante de Coalición Canaria. Siendo una incógnita su devenir.