

Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal

Óscar del Amo Galán

Inspector de Hacienda del Estado

Resumen: *Este artículo tiene por objeto analizar las últimas sentencias del Tribunal Supremo en relación con los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 57/2017, de 11 de mayo de 2017. Finalmente, se extraerán las conclusiones más importantes de esta doctrina que, mientras no sea aprobada la modificación legal del impuesto, es la que debe guiar en este momento la actuación de los órganos administrativos y judiciales.*

Palabras clave: inconstitucionalidad; plusvalía; acreditación de la inexistencia de incremento de valor; carga de la prueba; donación; herencia

Abstract: *The purpose of this article is to analyze the latest judgments of the Supreme Court in relation to the effects of the declaration of unconstitutionality made by the Constitutional Court in its Judgment 57/2017, of May 11, 2017. Finally, the most important conclusions of this doctrine will be extracted that, while the legal modification of the tax is not approved, are the ones that should guide the actions of the administrative and judicial bodies at this moment.*

Keywords: Unconstitutionality; capital gain; accreditation of the lack of value increase; liability of proof; donation; legacy

I. INTRODUCCIÓN

En varias ocasiones hemos analizado en *Carta Tributaria Revista de Opinión* las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (conocido popularmente como Impuesto de Plusvalía).

En concreto, en la revista de abril de 2017 se analizó la primera de las sentencias que cuestionaban la regulación del impuesto, la relativa al territorio foral de Guipúzcoa.

Posteriormente, en la revista de julio de 2017 se estudió la sentencia referida a la normativa estatal, el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Después, en la revista de abril de 2018 se trató el proyecto de reforma del impuesto para cumplir con el mandato del Alto Tribunal.

Y, por último, en la revista de agosto y septiembre de 2018 se analizó la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio, que, decíamos entonces, vino a resolver las dudas en cuanto al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional.

Pues bien, en esta ocasión vamos a analizar nuevas sentencias del Tribunal Supremo que complementan sus anteriores pronunciamientos. Es especialmente relevante la extensión que se hace en ellas de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional a los supuestos de transmisión a título lucrativo, que no fueron tratados por el Alto Tribunal en sus sentencias de inconstitucionalidad de determinados preceptos que regulan el Impuesto.

Previamente recordaremos el criterio del Tribunal Supremo, que se plasma, entre otras sentencias, en la citada de fecha 9 de julio de 2018, y que sirve de punto de partida para sus nuevos pronunciamientos.

II. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE JULIO DE 2018

El Tribunal Supremo, con su sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio, vino a zanjar la polémica que existía por los distintos y contradictorios pronunciamientos de los tribunales, optando por la tesis consistente en que, tras la sentencia del Tribunal Constitucional, la Ley adolece solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, y que, por tanto, el impuesto es constitucional cuando existen plusvalías y que, en consecuencia, en estos casos puede seguir liquidándose el impuesto (frente a la tesis maximalista que había provocado que algunos ayuntamientos paralizaran todas sus liquidaciones).

En caso contrario, cuando se acredita que no ha habido ganancia, el impuesto es inconstitucional por inexistencia de capacidad económica, por lo que en este caso no puede liquidarse el impuesto.

En cuanto a la carga de la prueba, el Tribunal Supremo considera que corresponde al contribuyente acreditar la inexistencia de plusvalía, y ello por cualquier medio de prueba, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las escrituras públicas. Y deberá ser la Administración quien pruebe en contra de las pretensiones del contribuyente.

«Es especialmente relevante la extensión que se hace en ellas de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional a los supuestos de transmisión a título lucrativo, que no fueron tratados por el Alto Tribunal en sus sentencias de inconstitucionalidad de determinados preceptos que regulan el Impuesto»

En concreto, en el fundamento segundo de la sentencia del Tribunal Supremo se señala lo siguiente en relación con la interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional:

«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) y 110.4, 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 continuación analiza la tesis llamada «maximalista o expansiva», adoptada por algunos Tribunales Superiores de Justicia. Dicha tesis puede resumirse con las siguientes afirmaciones:

- Los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL son radicalmente nulos —nulos *ex origine*— y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico.
- No caber aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto, aunque la misma recayera sobre

plusvalías reales y efectivas.

— No puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho (Administración tributaria y órganos jurisdiccionales) 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.

— Tras la sentencia del Tribunal Constitucional, queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias.

— Cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la citada 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.

El Tribunal Supremo rechaza la llamada «tesis maximalista» sostenida por algunos Tribunales Superiores de Justicia, consistente en que los artículos anulados han sido expulsados totalmente de nuestro ordenamiento jurídico, y que, por tanto, hasta que no se lleve a cabo la reforma que ajuste la ley a la doctrina constitucional, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto, aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas. Por el contrario el Tribunal Supremo considera que, ya que en el fallo de la STC 59/2017 se declara que los citados artículos del TRLRHL son inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», para los supuestos de plusvalías realmente existentes siguen siendo válidos y perfectamente aplicables dichos preceptos.

A partir de lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a), y la inconstitucionalidad total del artículo 110.4, todos ellos del TRLRHL.

El carácter parcial de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) conduce a que no puedan gravarse los supuestos de inexistencia de plusvalía, pero sí los supuestos en que haya una ganancia, para los cuales los preceptos citados continúan plenamente vigentes.

Y el carácter total de la inconstitucionalidad del artículo 110.4, que impedía atribuir valores distintos de los que resultasen de la aplicación objetiva de los porcentajes establecidos en la norma, determina que los contribuyentes puedan acreditar la inexistencia de ganancia y que la Administración tributaria pueda rebatir la prueba presentada por aquellos.

«El Tribunal Supremo rechaza la llamada tesis maximalista sostenida por algunos Tribunales Superiores de Justicia, consistente en que los artículos anulados han sido expulsados totalmente de nuestro ordenamiento jurídico»

En cuanto al sujeto al que corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía y los medios para llevarla a cabo, el Tribunal Supremo considera que corresponde al obligado tributario acreditar que no ha obtenido una ganancia real y que, por tanto, no debe ser gravada, y lo puede hacer empleando cualquier medio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciar la inexistencia de dicha ganancia, como puede ser la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleje en las correspondientes escrituras públicas. También puede aportar una prueba pericial que confirme tales indicios o emplear cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la LGT.

Una vez aportada por el obligado tributario la prueba de que no ha existido ganancia, deberá ser la Administración tributaria la que, en su caso, pruebe, en contra de las pretensiones de aquel, que sí ha habido un incremento de valor del terreno, y así poder liquidar el impuesto con arreglo a los preceptos del TRLRHL. Contra esta liquidación, el obligado tributario siempre podrá utilizar los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y contenciosa.

III. NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El pasado mes de diciembre el Tribunal Supremo ha dictado una serie de sentencias, que vienen a completar su doctrina en cuanto a los efectos prácticos de la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la regulación legal del IIVTNU.

Vamos a analizarlas y extraer de ellas las conclusiones más relevantes.

— **Sentencia núm. 1791/2018, de 18 de diciembre de 2018**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo que estimó el recurso de un contribuyente en base a la llamada «tesis maximalista» y anuló la liquidación practicada al contribuyente, sin entrar en la valoración de la acreditación de la minusvalía alegada por aquél.

Se trataba de una transmisión mediante pública subasta de un local en virtud de una ejecución hipotecaria, respecto del que el interesado alega que ha sido adjudicado por un precio inferior al de adquisición, y que, en consecuencia, no ha habido un incremento de valor gravable por el impuesto.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada y estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el interesado, declarando nulos los actos de liquidación y revisión, por entender acreditada la existencia de una minusvalía patrimonial que hace inviable el gravamen efectuado por el Impuesto.

— **Sentencia núm. 1805/2018, de 19 de diciembre de 2018.**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Madrid que estimó el recurso de apelación de dos contribuyentes en base a la llamada «tesis maximalista», rechazando la posibilidad misma de mantener el Impuesto sobre la base de la Sentencia del Tribunal Constitucional, a pesar de que los contribuyentes lo que habían planteado es la falta de idoneidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible de los artículos 107.1 y 4 del TRLRHL, invocando la aplicación de una fórmula matemática basada exclusivamente en sus alegaciones.

Se trataba de una transmisión *mortis causa* en la que los contribuyentes no niegan que ha habido un incremento de valor.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada porque sostiene un criterio erróneo, la «tesis maximalista», pero desestima el recurso de apelación interpuesto por los interesados, ya que estos no prueban la inexistencia de una plusvalía que rebata el método de cálculo de la base imponible establecido en el TRLRHL, cosa que les corresponde a ellos hacer.

— **Sentencia núm. 1845/2018, de 20 de diciembre de 2018**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de A Coruña contra la sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo que estimó el recurso de tres contribuyentes en base a la llamada «tesis maximalista» y anuló las actuaciones administrativas objeto de impugnación jurisdiccional y condenó a la devolución de las cantidades ingresadas con sus intereses legales.

Se trataba de una transmisión *mortis causa* de varios inmuebles respecto de la que los contribuyentes alegan que no ha existido un incremento de valor sino un decremento. Por ello piden la anulación y subsidiariamente, de no prosperar esta, la aplicación de los criterios de cálculo de la base imponible recogidos en la Sentencia de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada.

Además rechaza la pretensión subsidiaria de los interesados de la aplicación del método de valoración de la citada sentencia del juzgado de Cuenca, ya que «*lo pretendido, en realidad es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL; y porque tampoco la parte actora ha aportado una prueba pericial técnica o de otro tipo que evidencie la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.*»

Y, finalmente, dado que la sentencia recurrida, por haber acogido la «tesis maximalista», no se pronunció sobre el valor probatorio del informe pericial acompañado a la demanda, ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior al

pronunciamiento de la sentencia, para que el juzgado valore, conforme a los parámetros fijados en la STS de 9 de julio de 2018, si los sujetos pasivos han logrado acreditar la inexistencia de una plusvalía real puesta de manifiesto en la transmisión hereditaria.

— **Sentencia núm. 1847/2018, de 20 de diciembre de 2018**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo que estimó el recurso de dos contribuyentes en base a la llamada «tesis maximalista», *«sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales», «y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación».*

Se trataba de una donación respecto de la que los contribuyentes alegan que no ha existido un incremento de valor sino un decremento.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada porque sostiene un criterio erróneo, la «tesis maximalista», y ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de la sentencia, para que el juzgado valore, conforme a los parámetros fijados en la STS de 9 de julio de 2018, *«si los sujetos pasivos del IIVTNU han logrado acreditar (por diferencia entre el valor de adquisición reflejado en escritura pública y el de donación que figura en el informe de tasación-certificación aportado, o por cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT) la inexistencia de una plusvalía real».*

«Una vez constatada la existencia de un incremento de valor, debe aplicarse estrictamente el procedimiento de determinación de la base imponible establecido en el artículo 107 del TRLRHL y no cabe utilizar otras fórmulas matemáticas»

— **Sentencia núm. 1848/2018, de 20 de diciembre de 2018**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo que estimó el recurso de un contribuyente en base a la llamada «tesis maximalista», *«sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales», «y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación».*

Se trataba de una donación respecto de la que el contribuyente alega que ha existido un incremento de valor real inferior al calculado por la Administración en la comprobación limitada de la que fue objeto.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada porque sostiene un criterio erróneo, la tesis maximalista, pero desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto, *«lo que lleva consigo la declaración de conformidad a Derecho de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto que, como reconoce el propio recurrente en la instancia, ha sido objeto de gravamen una plusvalía patrimonial».*

— **Sentencia núm. 1855/2018, de 20 de diciembre de 2018**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Madrid que estimó el recurso de apelación de una sociedad en base a la llamada «tesis maximalista».

Se trataba de una transmisión a título oneroso respecto de la que el contribuyente alega que no ha existido un incremento de valor sino un decremento, lo que trata de acreditar con la aportación de las escrituras públicas de compra y venta.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada porque sostiene un criterio erróneo, la «tesis maximalista».

Señala en su fundamento de derecho cuarto que *«Tal anulación conduce directamente al análisis de la sentencia dictada*

en primera instancia... cuyo criterio —estimatorio de la pretensión actora— no se basa en la tesis expansiva —como hace la Sala en apelación— sino en la constatación de que la enajenación del inmueble realizada por la sociedad interesada lo ha sido a precio inferior al de adquisición, circunstancia que se deduce de las escrituras públicas de compra y venta y que no ha sido contradicha por el ayuntamiento de Madrid, ni en la instancia, ni en apelación, ni en la presente casación».

En consecuencia, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad, anulando los actos administrativos objeto de impugnación jurisdiccional y reconociendo el derecho a la devolución solicitada.

— **Sentencia núm. 1863/2018, de 20 de diciembre de 2018**

Se analiza el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo que estimó el recurso de un contribuyente en base a la llamada «tesis maximalista», *«sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales»*, *«y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación»*.

Se trataba de una transmisión *mortis causa* de una vivienda respecto de la que el contribuyente alega que no ha existido un incremento de valor sino un decremento.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo, además de fijar sus criterios interpretativos por remisión a su Sentencia de 9 de julio, casa y anula la sentencia impugnada porque sostiene un criterio erróneo, la «tesis maximalista».

Y señala en su fundamento de derecho cuarto que *«Pese a la disconformidad a derecho de la sentencia de instancia, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, lo que lleva consigo la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto en cuanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpresiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y en nuestra doctrina jurisprudencial»*.

En consecuencia, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el sujeto pasivo, anulando los actos administrativos impugnados, con declaración del derecho del actor a la devolución del importe abonado por las autoliquidaciones anuladas, con sus intereses legales, en cuanto ingreso tributario indebido ya que resulta acreditado que no ha habido un incremento de valor.

IV. CONCLUSIONES

De estas nuevas sentencias, junto con las anteriormente dictadas, podemos extraer las siguientes conclusiones de la doctrina del Tribunal Supremo en cuanto al alcance de la inconstitucionalidad del Impuesto:

- El IIVTNU es constitucional cuando existe plusvalía y, en este caso, puede seguir liquidándose el impuesto.
- Cuando no existe plusvalía, el impuesto es inconstitucional por inexistencia de capacidad económica, por lo que no puede ser liquidado.
- La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía corresponde al interesado, que podrá acreditarlo por cualquier medio de prueba, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleje en las escrituras públicas. También puede aportar una prueba pericial que confirme tales indicios o emplear cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la LGT.
- Una vez aportada por el obligado tributario la prueba de que no ha existido ganancia, deberá ser la Administración tributaria la que, en su caso, pruebe, en contra de las pretensiones de aquel, que sí ha habido un incremento de valor del terreno, y así poder liquidar el impuesto con arreglo a los preceptos del TRLRHL. Contra esta liquidación, el obligado tributario siempre podrá utilizar los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y contenciosa.
- El criterio expuesto en las anteriores conclusiones resulta de aplicación, no solo a las transmisiones a título oneroso (objeto de la Sentencia del Tribunal Constitucional), sino también, por extensión, a las transmisiones efectuadas a título lucrativo (donaciones y transmisiones *mortis causa*).

— Una vez constatada la existencia de un incremento de valor, debe aplicarse estrictamente el procedimiento de determinación de la base imponible establecido en el artículo 107 del TRLRHL y no cabe utilizar otras fórmulas matemáticas como, por ejemplo, la contenida en la Sentencia de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca, confirmada por el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 17 de abril de 2012.