

# UNA REFLEXIÓN SOBRE LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

MIGUEL CREMADES SCHULZ y MANUEL VÉLEZ FRAGA  
Abogados\*

## Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 ha declarado la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los casos en que se aprecie que no existe un incremento del valor real entre el momento de la adquisición del terreno y su posterior transmisión. En este trabajo se abordan las cuestiones que quedan abiertas tras la sentencia: en qué situación quedan los procedimientos anteriores a la sentencia en los que se ha aplicado el impuesto; qué vías de recuperación pueden existir de conformidad con la regulación tributaria; y si resulta posible la aplicación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador teniendo en cuenta su regulación vigente en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, sobre régimen jurídico del sector público.

## A view on the effects of the unconstitutionality of the Tax on the increase in value of urban land

The judgment of the Constitutional Court of 11 May 2017 ruled that the Tax on the increase in the value of urban land is against Spanish Constitution when there is not a real increase in the value of the land, considering the date of its acquisition and the date of its transfer. This work deals with the issues that remain open after the judgment: what is the situation of the proceedings initiated before the judgment in which the Tax was applied; what actions may be taken in accordance to tax regulation in order to recover the taxes already paid; and whether the regulation on the financial liability of State would be applicable, taking into account the currently in force Law 40/2015, of 1 October, on the regulation of public sector.

### PALABRAS CLAVE

Tribunal Constitucional, Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, Ingresos indebidos, Responsabilidad patrimonial de la Administración, Capacidad económica.

### KEY WORDS

Spanish Constitutional Court, Local Tax on Increase of Value of Urban Land, Undue paid taxes, Financial liability of Public Administration, Economic capacity.

Fecha de recepción: 30-7-2017

Fecha de aceptación: 15-9-2017

## 1 • INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* de fecha 15 de junio de 2017, estimó la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra determinados artículos reguladores del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante «IVTNU»). Esta sentencia ha venido a completar otras del mismo Tribunal contra la misma regulación en el ámbito foral<sup>1</sup>. Con este conjunto de sentencias se

ha culminado un largo proceso de impugnación de este impuesto.

La razón de las impugnaciones se basaba en el mecanismo de cálculo de la plusvalía obtenida en la transmisión de un terreno urbano que gravitaba sobre dos factores: el valor catastral y el número de años desde la anterior transmisión, de modo que, transcurrido el primer año, siempre se entendía generada una plusvalía con independencia de la realmente generada.

Esta configuración del IVTNU —más conocido como *plusvalía municipal*— tiene una larga trayectoria (la redacción actual data de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales). Sin embargo, no ha sido hasta los inicios de la crisis inmobiliaria reciente cuando ha sido cuestionado de forma generalizada. En efecto, la generalización en la crisis de minusvalías en las transmisiones inmobiliarias ha venido a chocar frontalmente con una estructura del IVTNU que consideraba *ex*

\* Abogados de las Áreas de Fiscal y Derecho Público de Uría Menéndez.

<sup>1</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional números 26/2017, de 16 de febrero, *BOE* 25 de marzo de 2017 y 37/2017, de 1 de marzo, *BOE* de 7 de abril de 2017 en relación con las Normas Forales 16/1989, de Gipúzkoa y 46/1989, de Álava, respectivamente. Véase también la posterior sentencia del Tribunal Constitucional número 72/2017, de 5 de junio de 2017, en relación con la Ley Foral 2/1995 de Haciendas Locales de Navarra, *BOE* de 15 de julio de 2017.

lege la generación de una plusvalía en toda transmisión inmobiliaria. Esta circunstancia, unida a la potenciación de su eficacia recaudatoria para unas arcas municipales necesitadas de fondos, hacía inevitable un conflicto que se reflejó tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

En este sentido, en los últimos años se habían venido dictando cada vez más sentencias que, al amparo del principio constitucional de capacidad económica, consideraban que no se podía entender devengado un impuesto que grava la plusvalía si esta no se había producido en realidad. Dicho de otro modo, una interpretación finalista impedía gravar plusvalías meramente ficticias, aun cuando la regulación del IVTNU no previera este supuesto. Entre otras, podemos citar en esta línea las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña números 305/2012, de 21 de marzo de 2012; 505/2012, de 9 de mayo de 2012; y 262/2016, de 8 de marzo de 2016; la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana número 40/2016, de 28 de enero de 2016, así como la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 693/2016, de 15 de junio de 2016.

Otros juzgados entendieron que la contradicción del IVTNU con el principio de capacidad económica no podía resolverse por una vía simplemente interpretativa y optaron por plantear una cuestión de inconstitucionalidad al amparo del artículo 165 de la Constitución<sup>2</sup>.

Estas cuestiones de inconstitucionalidad son las que han dado lugar a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el IVTNU que ahora comentamos, así como a las dictadas respecto de las normas forales.

## 2 · CONTENIDO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL IVTNU

### 2.1 · El principio de capacidad económica

Como hemos anticipado el eje principal de las sentencias del Tribunal Constitucional gira en torno a

la compatibilidad del IVTNU con el principio de capacidad económica. Así, el Tribunal comienza por recordar, sobre la base de su doctrina anterior, que la capacidad económica exige que el gravamen recaiga sobre una «riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo<sup>3</sup>». De lo anterior se deriva que el tributo no puede recaer sobre actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, en palabras del propio Tribunal Constitucional, el tributo no puede recaer «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia<sup>4</sup>».

Trazada la vía por la que han de discurrir las sentencias, el Tribunal Constitucional recuerda que la capacidad económica puede entenderse en un doble sentido: «Hay que tener presente que este Tribunal ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación (“de acuerdo con”) y la capacidad económica como “medida” del tributo (“en función de”) (...)».

En relación con la capacidad económica como «principio» constitucional y, por tanto, como «fundamento» de la tributación, el Tribunal Constitucional recuerda que ha de estar presente en todos los impuestos, ya que «impide, “en todo caso”, que el legislador establezca tributos “sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial”».

Sin embargo, respecto del principio de capacidad económica como «medida» de la tributación, el Tribunal Constitucional señala que «este aspecto no se relaciona “con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”, operando como un “criterio inspirador del sistema tributario” (...) sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto», de modo que solo puede exigirse en aquellos tributos que por su naturaleza resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

<sup>2</sup> Cuestiones de inconstitucionalidad y prejudiciales números 1012-2015, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián; 6444-2015, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz; 4864-2016, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera; y 686-2017, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra.

<sup>3</sup> Entre muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5).

<sup>4</sup> Entre las últimas, sentencias del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a).

Dicho de otro modo, el Tribunal Constitucional anticipa que va a examinar el IVTNU desde la perspectiva de la capacidad económica para determinar si grava una riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los casos o acaso solo ficticia o irreal. Pero a su vez establece que, de entenderse que existe tal renta real o potencial, no resulta relevante que la *intensidad*, es decir, la carga tributaria derivada del tributo, no varíe en función de la renta o riqueza existente, puesto que, aunque no lo diga expresamente, el IVTNU no puede entenderse como un tributo clave el sistema tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Constitucional completa su visión de la capacidad económica recordando la prohibición constitucional de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, que obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir, lo cual no puede producirse «en ningún caso» so pena de incurrir en inconstitucionalidad.

## 2.2 · Análisis del IVTNU desde la perspectiva del principio de capacidad económica

Sentado lo anterior, el Tribunal Constitucional analiza el IVTNU y concluye que, según su configuración normativa, grava el «incremento de valor» que experimenten los terrenos en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno y que se ha «experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años». Sin embargo, para el Tribunal Constitucional, el IVTNU, pese a pretender gravar un incremento de valor durante su tenencia, no grava siempre un incremento, ya que «Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática mediante la aplicación al valor que tengan 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».

Visto lo anterior, el Tribunal Constitucional concluye que el tratamiento que el IVTNU otorga a los supuestos en que existe una minusvalía en la transmisión «carece de toda justificación razonable». Al hacer tributar a los que han tenido una pérdida de valor igual que si hubieran tenido una ganancia «se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice

*frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1».*

En esencia, el Tribunal Constitucional utiliza un argumento claro y contundente: es contrario al principio de capacidad económica gravar un incremento de valor si dicho incremento de valor no es real y efectivo.

Sentado lo anterior, la sentencia rechaza las alegaciones en contra de la inconstitucionalidad que había efectuado el abogado del Estado.

Frente a la alegación de que los supuestos de pérdida en la transmisión son excepcionales siendo la regla general la ganancia, el Tribunal Constitucional replica que la crisis económica lo ha hecho general y que «no estamos ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, “pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual”».

Frente a la alegación de que el legislador había adoptado medidas legislativas ante la crisis económica para reducir el impacto del IVTNU, el Tribunal Constitucional contesta que no son aplicables en todos los casos. En cualquier caso, aun cuando lo fueran, no evitarían «el vicio del que adolece la normativa controvertida: la atribución de incrementos de valor en situaciones de inexistencia del mismo o, incluso, de decremento». Dicho de otro modo: ninguna de estas medidas preveía que no se pagara el IVTNU si no había realmente un incremento de valor.

Finalmente, frente a la alegación de que no es necesario declarar la inconstitucionalidad del IVTNU pudiendo fijarse una interpretación salvadora y compatible con el texto constitucional, el Tribunal Constitucional considera que, aunque es cierto que es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución, en el caso del IVTNU «no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento». Nótese a este respecto que, como ya habíamos anticipado, en la jurisprudencia de los tribunales ya se había generalizado esa «interpretación salvadora» anulando las liquidaciones del IVTNU cuando había minusvalía, que ahora el Tribunal Constitucional rechaza.

### 3 · EL ALCANCE DE LAS SENTENCIAS

#### 3.1 · El fallo de la sentencia

Llegados a este punto, el fallo de la sentencia no podía sino estimar la cuestión de inconstitucionalidad, y lo hace en los siguientes términos:

*«Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 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».*

Este fallo merece varios comentarios. Por un lado, en virtud de este fallo no solo se declaran inconstitucionales los artículos que determinan necesariamente la generación de un incremento de valor gravable aunque tal incremento de valor no sea real afectando a los artículos 107.1, 107.2 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, «TRLHL»), sino también por conexión con aquellos —y como ya había dictaminado respecto de las equivalentes normas forales— el artículo 110.4 del TRLHL. Y ello, porque este artículo «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», es decir, no permitía al contribuyente acreditar que realmente no había habido un incremento de valor.

Por otro lado, la declaración de inconstitucionalidad se hace «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Parece así que la declaración de inconstitucionalidad no supone la declaración total de inconstitucionalidad de dichos artículos, sino solo en la medida en que no respetan el principio de capacidad económica. Ello supondría una suerte de introducción de un supuesto de no sujeción en la norma excluyendo de su ámbito los supuestos en que no se haya generado un incremento de valor real.

La pregunta inevitable a raíz de lo anterior es: ¿Cuándo puede decirse en un supuesto concreto si hay o no una situación inexpresiva de capacidad económica, un incremento real de valor? En este sentido, una primera aclaración necesaria es que el incremento de valor se refiere al transmi-

tente del terreno en cuestión, no al adquirente, aunque este pueda ser finalmente el obligado al pago del impuesto como en el caso de las transmisiones a título lucrativo. En estos supuestos, lo relevante no es si el donatario o heredero experimentan un incremento de valor (lo que se produce siempre), sino si el donante o causante lo han experimentado.

A partir de ahí, la determinación de existencia de incremento de valor puede admitir diversas soluciones sin que *a priori* parezca que una deba ser prevalente sobre las demás. Podría hacerse en función de los respectivos precios de adquisición y enajenación o de sus valores reales siguiendo las reglas del IRPF o del ITP y el ISD, con actualización monetaria o sin ella, etc. Igualmente, cuando se grava la transmisión del terreno urbano que ha sido edificado, resulta necesario establecer reglas que permitan separar el valor del suelo y del vuelo, o remitirse a la pericial correspondiente.

En la jurisprudencia anterior a la sentencia, se venía admitiendo generalmente la prueba pericial como medio para determinar la inexistencia de incremento de valor. Esto suponía, en definitiva, considerar la inexistencia de incremento como una cuestión de hecho con una remisión a las reglas de la pericia. Esta parecería ser la solución del Tribunal Constitucional cuando anula también el artículo 110.4 TRLHL por no permitir al contribuyente acreditar un resultado diferente al cálculo de la plusvalía que determinaba el TRLHL.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional considera que no basta con remitirse a una pericial, sino que, en su condición de legislador negativo, reclama la intervención del legislador:

*«Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo 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».*

Es por tanto el legislador quien decidirá, según el Tribunal Constitucional y con respeto al principio de capacidad económica, cómo se determina el incremento de valor.

### 3.2 · Situación actual del IVTNU a raíz del fallo de la sentencia

Una vez que el legislador haya hecho uso de su capacidad normativa y haya fijado los parámetros para determinar la existencia o no de incremento de valor en los terrenos, es claro que habrá de estarse a lo que normativamente se haya establecido.

En este sentido, tales adaptaciones existen ya en el ámbito foral (por ejemplo, Decreto Foral 2/2017, de 28 de marzo de la Diputación Foral de Gipuzkoa). Estos Decretos esencialmente remiten a una comparación entre el valor de adquisición y transmisión determinados en función de los impuestos que gravan la transmisión de la propiedad sin contemplar mejoras, gastos o actualización alguna en función del tiempo transcurrido. A su vez, para determinar el valor correspondiente al vuelo y al suelo cuando no estén expresamente separados, se remite a la proporción existente en los respectivos valores catastrales en el momento de devengo del impuesto. Sin embargo, a la fecha en que se escriben estas líneas, el legislador estatal aún no ha adaptado la normativa declarada inconstitucional.

La cuestión que no tiene una respuesta tan clara es en qué situación se encuentran a este respecto las transmisiones de terrenos que hayan tenido o tengan lugar desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional hasta el momento en que se apruebe, en su caso, la legislación por la que se determina cómo se ha de medir el incremento de valor. En dicho periodo, la normativa aplicable sería el TRLHL modificado exclusivamente por el fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional y sin que existan normas que determinen las reglas de cálculo del incremento.

Una primera aproximación a este problema es la que han seguido algunos juzgados y tribunales<sup>5</sup> que han seguido anulando las liquidaciones por IVTNU en relación con las entienden que no ha

existido incremento de valor de acuerdo con la prueba practicada por el contribuyente. Conforme a esta tesis, el efecto de la declaración de inconstitucionalidad hasta que no se apruebe la normativa de adaptación supone que corresponde al órgano encargado de la aplicación de la norma considerar la existencia de incremento de valor dentro de las cuestiones de hecho a dilucidar en el caso concreto.

Otra visión diferente es la que ha aportado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 19 de julio de 2017, en la que, amparándose en la propia sentencia del Tribunal Constitucional, establece que no compete al aplicador de la norma determinar la existencia de incremento de valor, ya que dicha función ha sido atribuida en exclusiva al legislador por el propio Tribunal Constitucional. En palabras de esta sentencia:

*«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..) 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».*

La consecuencia de la tesis defendida en esta sentencia es clara: en tanto no se produzca la necesaria adaptación legislativa no cabe liquidar (ni entendemos autoliquidar) el IVTNU. Dicho de otro modo, tras la sentencia del Tribunal Constitucional y la anulación de los preceptos del TRLHL no hay una normativa que permita definir un hecho imponible gravable. Aunque la anulación sea solo como consecuencia de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor, la falta de definición de cuándo lo hay y cuándo no impide que se pueda gravar

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana número 812/2017 de 6 de julio de 2017, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia número 457/2017 de 14 julio de 2017, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 512/2017 de 19 de julio de 2017, sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 1 de Cartagena número 101/2017 de 1 de junio de 2017, sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 1 de Santander número 123/2017 de 14 de junio de 2017 y sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 2 de Santander número 208/2017 de 5 de septiembre de 2017.

actualmente ninguna transmisión haya incremento de valor o no. Esta sentencia ha sido seguida por otros juzgados menores, como la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 2 de Santander número 208/2017 de 5 de septiembre de 2017.

El anterior planteamiento lleva necesariamente a una nueva pregunta: ¿puede el legislador cuando fije los supuestos en que exista incremento de valor otorgarles efecto retroactivo a transmisiones acaecidas antes de su entrada en vigor? Ello podría parecer un efecto lógico y coherente con el carácter parcial de la anulación por el Tribunal Constitucional del IVTNU «únicamente en la medida en que grava situaciones inexpressivas de incremento de valor». No obstante, entendemos que dicha solución podría chocar con otros principios constitucionales, como el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), por falta de certeza de la norma. Nótese que en la actualidad el contribuyente que transmite un terreno no puede conocer si va a estar sujeta o no al IVTNU porque desconoce cómo se va a determinar un elemento esencial del hecho imponible: la necesaria existencia de un incremento de valor. Su determinación con posterioridad al devengo podría suponer una retroactividad no permitida constitucionalmente.

#### **4 · LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA HACIA EL PASADO: LA RECUPERACIÓN DEL INGRESO INDEBIDO**

##### **4.1 · El carácter retroactivo de la declaración de nulidad de los artículos impugnados**

Una vez planteado el alcance de la sentencia, procede examinar los efectos que esta tiene respecto de transmisiones anteriores en las que se haya podido satisfacer el IVTNU de forma indebida a la luz de su fallo. En suma, se trata de ver hasta qué punto los ingresos tributarios por el IVTNU pueden ser reclamados por aquellos que los efectuaron. A estos efectos debe recordarse que, conforme al artículo 38 apartado 1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC), «las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado».

Como hemos visto, el Tribunal Constitucional declara la nulidad de los artículos impugnados, lo

cuál, como recoge la propia sentencia, supone la expulsión *ex origine* de los mismos. Nada más dice la sentencia respecto de sus efectos retroactivos. Debe recordarse en este sentido que, conforme a una reiterada jurisprudencia constitucional, como la muy conocida Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, las sentencias del Tribunal Constitucional en su fallo pueden establecer límites a los efectos retroactivos en atención a otros principios constitucionales (fundamentalmente, el principio de seguridad jurídica). En este sentido, podría haber incluso declarado solo la inconstitucionalidad sin nulidad o haber introducido límites más severos a la retroacción de efectos. Pero ello no ha pasado en esta sentencia.

Nos encontramos por lo tanto ante la aplicación de los efectos retroactivos de una declaración de nulidad con la aplicación de los límites que existen con carácter general. Ya el propio texto constitucional deja claro en su artículo 161.1.a) que «la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada». En su desarrollo, la LOTC declara que las sentencias en que se declare la inconstitucionalidad y nulidad de un precepto «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad» (artículo 40.1).

Dicho artículo parece establecer como único límite la existencia de una sentencia firme (salvo para procedimientos sancionadores), dejando fuera las situaciones que sean firmes en vía administrativa. No obstante, el Tribunal Constitucional ha apelado al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE y al de igualdad del artículo 14 CE para ampliar el límite también a las situaciones de firmeza administrativa porque la conclusión contraria «entrañaría un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales» (sentencias 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; y 180/2000, de 29 de junio, FJ 7, entre otras).

Resulta así que el límite desde un punto de vista material para la revisión de las situaciones pasadas es la firmeza de la situación generada, ya sea en vía administrativa o judicial. De lo anterior ya se puede extraer una primera conclusión: en los procesos judiciales o de revisión en vía administrativa en los que se estén revisando actos administrativos que puedan verse afectados por la declaración de inconstitucionalidad, la situación es carente de firmeza por definición, y por ello las sentencias y resoluciones que se dicten deben tener en cuenta la sentencia dictada y anular en su caso las liquidaciones dictadas, ordenando la devolución de los ingresos indebidos que se hubieran podido realizar a su amparo.

Cuando a la fecha de publicación de la sentencia no existe un procedimiento de revisión iniciado, ya sea en vía judicial o administrativa, los límites a la revisión de situaciones anteriores deben ponerse en conexión con los procedimientos que se puedan instar para dicha revisión.

#### **4.2 · Los procedimientos para la revisión de las situaciones anteriores a la declaración de nulidad e inconstitucionalidad del IVTNU**

En la actualidad no existe un procedimiento específico para la revisión de las situaciones que puedan considerarse no consolidadas que se hayan visto afectadas por una declaración de inconstitucionalidad. Tampoco lo ha habido con anterioridad. Ello, sin embargo, no supone que no se haya podido sentir la necesidad de un procedimiento propio. En este sentido, el anteproyecto para la reforma de la Ley General Tributaria de 1961 previó un procedimiento denominado «*Revocaciones de actos administrativos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el Derecho Comunitario*» al objeto de dar cauce procedimental y fijar los límites de estas revisiones. No obstante, el dictamen del Consejo de Estado rechazó dicho procedimiento dados los problemas conceptuales que generaba y no llegó a plasmarse en el correspondiente proyecto de Ley.

Dado que no existen procedimientos específicos, la revisión debe efectuarse a través de los procedimientos previstos con carácter general. Para ello, y en relación con el IVTNU, debe analizarse en primer lugar la posibilidad de revisión en función del procedimiento de gestión del tributo que la normativa del IVTNU ofrece: autoliquidación o liquidación administrativa previa declaración del hecho imponible por el contribuyente.

Antes del análisis de estos procedimientos, debemos destacar que el procedimiento de responsabilidad administrativa no es un procedimiento de revisión de una situación previa, sino que, partiendo precisamente de dicha situación, pretende la obtención de una indemnización por el daño que ha supuesto. A este procedimiento y sus posibilidades en el contexto de la declaración de inconstitucionalidad del IVTNU dedicaremos el último apartado de este artículo.

#### **La solicitud de rectificación de autoliquidaciones del IVTNU**

Cuando el IVTNU se haya gestionado mediante el procedimiento de autoliquidación, podría solicitarse la rectificación de la autoliquidación presentada para obtener así la devolución del ingreso indebido al amparo de los artículos 120.3 y 221.4 LGT y 126 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, «RGAT»).

De conformidad con la normativa reguladora de este procedimiento, dos límites específicos resultan de especial interés para el caso que nos ocupa: la prescripción y la existencia de posibles liquidaciones dictadas con posterioridad a la presentación de la autoliquidación.

Por lo que se refiere a la prescripción, el artículo 126.2 RGAT dispone: «*2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y (...) antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente*». Es decir, este artículo impone como límite a la revisión la prescripción por el plazo de cuatro años del artículo 66 LGT, ya sea del derecho de la Administración a liquidar (desde la finalización del plazo voluntario de declaración e ingreso) o del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido (desde que se efectuó el ingreso indebido) y sin perjuicio de que dicho plazo sea susceptible de interrupción por las causas y motivos legalmente previstos.

En este sentido, se ha planteado la posibilidad de iniciar este procedimiento fuera de dichos límites temporales de prescripción o más exactamente se ha planteado la posibilidad de entender que el ini-

cio de dicho plazo debe entenderse retrasado a la fecha de publicación de la sentencia en virtud de la teoría de la *actio nata* (ex artículo 1936 CC), ya que con anterioridad a esa fecha no habría cabido solicitar la devolución de ingresos indebidos por virtud de inconstitucionalidad de una norma que aún no se había declarado.

Aunque se han producido algunos tuteos en la jurisprudencia, esta tesis no ha sido la finalmente acogida por el Tribunal Constitucional. Así lo declaró en su sentencia 105/2009, de 4 de mayo de 2009, para la cual la prescripción supone un situación jurídica consolidada y no susceptible de revisión:

*«(...) es procedente afirmar que la interpretación de la normativa aplicable que hizo la Sentencia impugnada, considerando prescrito el derecho a la devolución de los ingresos indebidos porque, a pesar de que los actos de gestión tributaria de que traían causa devinieron nulos por la declaración de inconstitucionalidad de la norma que les daba cobertura, se trataba de una situación jurídica consolidada, lejos de adolecer de una manifiesta irrazonabilidad patente para cualquier observador lesiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), es una interpretación razonable, máxime cuando, formando parte esencial de la normativa aplicable el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE y los efectos de las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes previstos en el art. 40 LOTC, dicha interpretación se ha ajustado a la doctrina consolidada de este Tribunal».*

En el mismo sentido se ha expresado también el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 18 de enero de 2005 dictada en recurso de casación en interés de Ley número 26/2003, que fijó como doctrina legal la siguiente:

*«El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».*

En segundo lugar, se plantea el posible límite que pueda suponer la existencia de una liquidación administrativa posterior dictada en el seno de un procedimiento de comprobación que haya devenido firme y, por tanto, haber generado una «situación jurídica consolidada» no susceptible de revisión. Este sería claramente el caso de tratarse de una liquidación definitiva en que el artículo 126.2 RGAT deja claro que habría decaído el derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación.

En el caso de tratarse de una liquidación provisional el artículo 126.3 RGAT sí permite solicitar la rectificación de su autoliquidación siempre que dicha liquidación provisional haya sido practicada «por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario». Entendemos que una liquidación provisional que se hubiera podido referir a aspectos parciales del tributo, como su valor catastral o el número de años de cómputo, debería entenderse a estos efectos como un motivo distinto del que supone la no sujeción al IVTNU por inexistencia de incremento de valor al amparo de la sentencia del Tribunal Constitucional y, por lo tanto, la devolución del ingreso indebido debería prosperar.

Cuestión distinta es que se hubiera desestimado con anterioridad una solicitud de rectificación y que dicha desestimación no hubiera sido recurrida o, habiendo sido recurrida, dicho recurso hubiera sido desestimado. En este caso sí nos encontraríamos ante una situación jurídica consolidada y firme que, de acuerdo con lo expuesto, impediría la revisión de la situación a favor del contribuyente.

### **Solicitudes de rectificación de declaraciones del IVTNU**

En el caso de que el procedimiento de gestión del IVTNU se haya iniciado en virtud de una declaración presentada por el contribuyente, también cabe que se proceda a solicitar la rectificación de dicha declaración de conformidad con el artículo 130 RGAT, que básicamente establece los mismos límites de prescripción e inexistencia de una liquidación definitiva o de una liquidación provisional que se refiera al mismo motivo que el que origina la solicitud de rectificación, que los que hemos analizado para el supuesto de rectificación de autoliquidaciones. Respecto de estos límites cabe aplicar las mismas consideraciones que las efectuadas para dicho supuesto. Pero además de dichos límites, existe en este caso un hecho diferencial con el caso



de autoliquidaciones consistente en una liquidación necesaria por parte de la Administración a resultas de la declaración presentada por el contribuyente. En dicha liquidación no se procede a comprobar ni total ni parcialmente el hecho imponible, sino que la Administración se limita a cuantificar la obligación tributaria de acuerdo con aquella (artículo 128 LGT).

La cuestión a dilucidar en este caso es si dicha liquidación en el caso de haber adquirido firmeza puede suponer una situación jurídica consolidada que impida su revisión en virtud de la declaración de inconstitucionalidad del IVTNU. En sentido positivo parecen pronunciarse las disposiciones transitorias única de las normas forales de Guipúzcoa y Álava a las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el IVTNU. Dichas disposiciones establecen que no procederán rectificaciones o devoluciones al amparo de las normas de adaptación de la normativa del IVTNU cuando existan liquidaciones por devengos anteriores a la publicación de las sentencias del Tribunal Constitucional que hayan adquirido firmeza, sin distinguir el contenido o naturaleza de dicha liquidación.

Consideramos, sin embargo, que el hecho de que se haya dictado la liquidación subsiguiente a la declaración presentada no debe constituir un obstáculo a la revisión de dicha situación por la sentencia del Tribunal Constitucional y a la correspondiente devolución del ingreso indebido. En primer lugar, porque el artículo 130 RGAT prevé con carácter general la rectificación de declaraciones en que se haya dictado dicha liquidación provisional y no se aprecia que el hecho de que el motivo de la solicitud de rectificación sea la inconstitucionalidad de la norma deba suponer una excepción a esta regla general o un peor tratamiento. En segundo lugar, porque la estimación de una solicitud de rectificación no supone la anulación de la liquidación provisional dictada inicialmente (es decir, que se ataque una situación jurídica consolidada), sino que se dicte una nueva liquidación provisional complementaria de la anterior. A mayor abundamiento, el artículo 119 LGT establece que la presentación de una declaración no implica la aceptación o reconocimiento de la procedencia del tributo, por lo que no puede entenderse que la liquidación provisional a que da lugar dicha declaración contenga tampoco ningún pronunciamiento sobre la procedencia del tributo, sino que, como hemos dicho, se limita a cuantificar el importe de la obligación tributaria. Finalmente, cabe resaltar que de concluirse lo contrario se estaría discriminando

al contribuyente en función de la forma de gestión del tributo (autoliquidación o declaración), discriminación que no estaría justificada y que ya ha sido rechazada por los tribunales en otras ocasiones (por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2002, recurso número 9874/1997, relativa a intereses de demora).

### **Procedimientos especiales de revisión: la declaración de nulidad de pleno derecho**

Para terminar se analizan otras posibles vías procedimentales para instar la revisión de las situaciones anteriores a la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional. Dichas vías adicionales estarían constituidas por los procedimientos especiales de revisión previstos en el artículo 216 LGT, así como el recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 244 LGT.

Al respecto, cabe decir con carácter general que se trata de vías excepcionales que solo se pueden utilizar cuando se den las causas tasadas previstas para accionarlos y entre las que no se encuentra expresamente contemplada como tal la declaración de inconstitucionalidad de la ley al amparo de la cual se hayan dictado los actos que se pretenden revisar. Por ello, sin perjuicio de que en algunos casos especiales puedan servir para reabrir una situación que pareciera consolidada, no podrían emplearse como cauce general para revisar las situaciones que no se puedan impugnar al amparo de los procedimientos generales de revisión anteriormente analizados.

Mención específica debe hacerse, sin embargo, a la declaración de nulidad de pleno derecho, ya que alguna sentencia del Tribunal Supremo (como la sentencia de 15 de julio de 2000 respecto de las liquidaciones del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar) ha considerado que las liquidaciones dictadas al amparo de una norma luego declarada inconstitucional son automáticamente nulas de pleno derecho y susceptibles de revisión por esta vía, que no está sometida a plazo alguno de prescripción. No obstante, dicha posición ha sido posteriormente revisada por otras posteriores en que se descarta la idea de que la declaración de inconstitucionalidad sea *per se* causa de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones que se hubieran dictado al amparo de la misma (sentencias de 1 de julio, 17 de julio de 2003 y de 2 de febrero de 2004).

## 5 · LA VÍA DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR

Resta por analizar si sería aplicable la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, toda vez que la sentencia no ha restringido los efectos retroactivos de la declaración de nulidad. En consecuencia, cabe preguntarse si el gravamen soportado por los contribuyentes en los casos de inexistencia de incremento de valor, no debería ser considerado como una lesión antijurídica susceptible de indemnización.

A la fecha de estas reflexiones, es obligado referirse a la reciente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público («Ley 40/2015»), que introduce por primera vez en nuestro ordenamiento una regulación legal positiva sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de normas que hayan sido declaradas inconstitucionales.

Además de los requisitos generales de nexo causal y daño efectivo e individualizable, el artículo 32.4 de la Ley 40/2015 exige los siguientes requisitos para el nacimiento de la responsabilidad del Estado legislador en estos casos:

- (i) Que el particular haya impugnado jurisdiccionalmente el acto administrativo de aplicación de la ley inconstitucional.
- (ii) Que en ese procedimiento se haya alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.
- (iii) Que se haya obtenido sentencia firme desestimatoria en cualquier instancia.

En otras palabras, la Ley 40/2015 solo considera «elegibles» para acceder a una indemnización por aplicación de una ley inconstitucional a los interesados que hayan sido particularmente activos hasta el punto de plantear un litigio en el que, de modo concreto y específico, hayan invocado la inconstitucionalidad y el órgano judicial no haya reputado oportuno plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad.

En estos términos, la regulación vigente sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de leyes inconstitucionales ha quedado en realidad desviada hacia un supuesto de responsabilidad mixta entre el Estado legislador y el poder judicial. A la postre, el mero hecho de que el poder legislativo haya infringido la Constitución no será suficiente para el nacimiento de este tipo de res-

ponsabilidad. Además, se hace necesario que contribuya al daño una actuación judicial que puede considerarse errónea: la negativa a plantear una cuestión de inconstitucionalidad cuando, posteriormente, esa misma ley resulta expulsada del ordenamiento por el Tribunal Constitucional, revelándose con ello el error en que incurrió el juez o tribunal que consideró que la ley era constitucional. La responsabilidad patrimonial aparece en esta configuración como una medida paliativa ante la imposibilidad de que los ciudadanos acudan ante el Tribunal Constitucional directamente frente a la constitucionalidad de las leyes, pero excluye, como contrapartida, todos los supuestos de aplicación de leyes inconstitucionales que no hayan suscitado una reacción por el interesado mediante el ejercicio del oportuno recurso contencioso-administrativo.

Existe, asimismo, otro límite a la responsabilidad patrimonial en estos casos, contemplado en el artículo 34.1 de la Ley 40/2015. Los únicos daños indemnizables serán aquellos que se hayan producido en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad.

Las consecuencias de estas previsiones permiten esbozar un caso tipo en el que, en relación con el IVTNU, no se suscitarían particulares dudas respecto al derecho de los contribuyentes a reclamar una indemnización:

- (i) El contribuyente sufrió el daño consistente en soportar el Impuesto con posterioridad al 15 de junio de 2012. Es cierto que la Ley 40/2015 no concreta exactamente qué debe entenderse por «sufrir» el daño, ni qué fecha puede reputarse relevante a estos efectos, máxime teniendo en cuenta la variedad de situaciones que podrían darse (por ejemplo, si el impuesto es apremiado tiempo después de que hubiera de ser liquidado). En todo caso, cabe pensar que cualquier manifestación encaminada a la liquidación o cobro del impuesto acaecida después del 15 de junio de 2012 habría de reputarse suficiente.
- (ii) El contribuyente acudió a la vía contencioso-administrativa alegando la inconstitucionalidad del impuesto y, sin embargo, vio rechazadas sus pretensiones por sentencia firme.

Teniendo en cuenta estas limitaciones, cabe preguntarse por la situación en la que quedan los contribuyentes que no acudieron a la vía contencioso-

administrativa (o que acudieron a ella sin alegar la inconstitucionalidad del impuesto); e incluso en quiénes lo habrían hecho alegando la inconstitucionalidad del impuesto, pero sufrieron el daño antes del 15 de junio de 2012. Una interpretación rigorista llevaría a la conclusión de que estos supuestos han quedado fuera del derecho al resarcimiento a la vista de la regulación legal comentada. Y siempre teniendo en cuenta que la responsabilidad patrimonial de la Administración es una institución que, aunque se encuentre reconocida en la Constitución (art. 106.2 CE), es de configuración legal.

Existen determinadas circunstancias que, sin embargo, invitan a la reflexión, pues entendemos que debe contemplarse cuál era el estatuto de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con anterioridad a la Ley 40/2015, que sería en buena medida el espacio temporal en el que la ley ahora declarada inconstitucional habría desplegado sus efectos.

Ya nos hemos referido a la jurisprudencia constitucional que consideraba que, por aplicación del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 CE, debía dispensarse el mismo tratamiento a los contribuyentes que hubieran acudido a la vía judicial y a quienes hubieran acudido a la vía administrativa únicamente (SSTC 45/1989, de 20 de febrero; y 180/2000, de 29 de junio). Se suscita así un primer interrogante: ¿es compatible con el artículo

14 CE la actual regulación de la responsabilidad patrimonial que solo reconoce este derecho a quien acudió a la vía judicial?

El límite de los cinco años también genera numerosas incertidumbres. Es claro que la finalidad de ese límite es garantizar una regla de seguridad jurídica<sup>6</sup>, pero puede ser más discutible que ese plazo se aplique a daños producidos antes de la entrada en vigor de la Ley 40/2015, momento en el que el estatuto aplicable a los perjudicados por una ley inconstitucional no preveía tal limitación temporal. Aun cuando estuviésemos propiamente ante una retroactividad de grado medio, en tanto que este límite temporal se aplicaría a situaciones que comenzaron a generarse antes de la declaración de inconstitucionalidad (que se produce inequívocamente bajo la vigencia de la Ley 40/2015), puede extrañar que el legislador mismo restrinja su responsabilidad una vez ocasionado el daño conforme a leyes de larga aplicación en el tiempo.

Pensamos, por ello, que existe espacio suficiente para la interpretación en relación con aquellas situaciones en donde la Ley 40/2015 introduce restricciones al carácter indemnizable de los daños que no existían en la construcción jurisprudencial sobre la responsabilidad del Estado legislador por dictar leyes inconstitucionales. Sin embargo, no negamos las dificultades que pueden existir en la práctica en el caso de promover acciones que desborden esos límites.

---

<sup>6</sup> El Dictamen del Consejo de Estado n.º 275/2015, de 29 de abril, sobre el Anteproyecto de Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al pronunciarse sobre este plazo, aludía a «la necesidad de acotar temporalmente los márgenes en que han de reconocerse las indemnizaciones».