



La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

En este trabajo se analiza el significado y alcance de las sentencias constitucionales sobre el IIVTNU, fundamentalmente a la luz de la práctica de la jurisprudencia constitucional anterior y de las elaboraciones doctrinales acerca de los llamados pronunciamientos intermedios o atípicos del Tribunal Constitucional. Se indaga en lo que ha hecho el supremo intérprete de la Constitución en ellas, así como también se comprueba si lo realizado se ajusta a las funciones que corresponden al Tribunal Constitucional en nuestro sistema jurídico. Se llega a la conclusión de que el Tribunal Constitucional ha manipulado el IIVTNU que existía en la normativa invadiendo competencias del legislador y sacrificando exigencias constitucionales de la reserva de ley y de la seguridad jurídica, al tiempo de producir como resultado un nuevo impuesto desfigurado desde la perspectiva de las categorías tributarias, que ha invitado a los titulares del poder legislativo a reproducir este modelo.

Palabras clave: impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; Tribunal Constitucional; inconstitucionalidad; categorías tributarias.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 25-09-2019

Cómo citar: Sánchez Blázquez, V. M. (2019). La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 33-72.





The manipulation and disfigurement by the Constitutional Court of the municipal tax on capital gains

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Abstract

This work analyzes the meaning and extent of the constitutional Judgements on the tax on increased value of urban land (IIVTNU), fundamentally in the light of the practice of the previous constitutional case law and the doctrinal elaborations about the so-called intermediate or atypical pronouncements of the Constitutional Court. It is investigated in what the supreme interpreter of the Constitution has done in them, as well as it is checked if what has been done conforms to the functions that correspond to the Constitutional Court in our legal system. It is concluded that the Constitutional Court has manipulated the IIVTNU that existed in the regulations, invading competences of the legislator and sacrificing constitutional requirements of the principle of legal reservation and legal security, while producing as a result a new disfigured tax from the perspective of the tax categories, which has invited the holders of the legislative power to reproduce this model.

Keywords: tax on increased value of urban land; Constitutional Court; unconstitutionality; tax categories.

Citation: Sánchez Blázquez, V. M. (2019). La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 33-72.



Sumario

1. Introducción
2. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC formalmente reductores
 - 2.1. Los pronunciamientos intermedios o atípicos del TC
 - 2.2. La inconstitucionalidad «en cuanto que» o «en la medida que»: las sentencias modificativas, reconstructivas o normativas
 - 2.3. La inconstitucionalidad del tratamiento de las situaciones de inexistencia de incremento de valor y su consiguiente exclusión de determinados preceptos sobre la base imponible y la gestión del impuesto como efecto directo de las sentencias
 - 2.4. El alcance de la inconstitucionalidad según el TS
 - 2.4.1. Inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL
 - 2.4.2. ¿Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL?
 - 2.4.2.1. La inconstitucionalidad total afirmada por el TS y su posible fundamento
 - 2.4.2.2. La inconstitucionalidad parcial también del artículo 110.4 del TRLRHL
 - 2.5. ¿Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales y reparación de la inconstitucionalidad solo por el legislador?
 - 2.5.1. Planteamiento
 - 2.5.2. Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales
 - 2.5.3. Referencia en el fallo a las situaciones de inexistencia de incrementos de valor como reiteración de la causa de la inconstitucionalidad y mera indicación al legislador
 - 2.5.4. La apelación o llamada al legislador
3. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC materialmente aditivos, sustitutivos y manipulativos: el nuevo supuesto de no sujeción, hecho imponible e impuesto
 - 3.1. Planteamiento
 - 3.2. El hecho imponible y la base imponible en el IIVTNU
 - 3.3. Los efectos de las sentencias del IIVTNU sobre su hecho imponible: la creación de uno nuevo mediante un supuesto de no sujeción



- 3.4. El nuevo IIVTNU creado: la manipulación legislativa realizada por el TC con el resultado de un impuesto desfigurado
 - 3.4.1. El nuevo IIVTNU resultante de las sentencias del TC
 - 3.4.2. Valoración desde la óptica del respeto a la libertad de configuración del legislador
 - 3.4.3. La falta de un concepto normativo suficientemente determinado de incremento de valor determinante de la sujeción o no al impuesto: reserva de ley, seguridad jurídica, sentencias aditivas de principio y reparación de la inconstitucionalidad compartida con los aplicadores del derecho

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La declaración de inconstitucionalidad por varias sentencias del Tribunal Constitucional (TC) de determinados preceptos reguladores de la base imponible y de la gestión del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), en relación con la normativa de régimen común y de algunos territorios forales, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» (SSTC 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176–; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–, y 72/2017, de 5 de junio –NCJ062507–), ha generado uno de los más amplios, interesantes y prolongados debates jurídicos en la teoría y en la práctica del derecho tributario de los últimos años.

En el ámbito doctrinal, ya desde los momentos iniciales inmediatamente posteriores a las primeras sentencias y de forma sucesiva y continuada después, en el marco de la polémica surgida que fue alimentada también por diversos posicionamientos judiciales y administrativos, se fue poniendo de relieve la singularidad o peculiaridad que habría supuesto el pronunciamiento contenido en estas sentencias, que fue calificado incluso como fallo «inedito» (Ruiz Almendral, 2018) o «solución insólita en la jurisprudencia constitucional» (Orón Moratal, 2017). En esta línea de cierta perplejidad ante lo que habría hecho el TC en estas sentencias, se llamó la atención por algunos en que a partir de lo que parece decirse en ellas «esas normas sean a un tiempo constitucionales o inconstitucionales» (Merino Jara, 2017) o en que «algunos artículos de la ley están "borraditos" o "derogaditos", esto es, que están derogados en unos casos (pérdida) pero vigentes en otros (ganancia)» (Miguélez Freire, 2018). Este pronunciamiento contenido en las sentencias sobre el IIVTNU, además, fue entendido o interpretado no solo de un modo parcialmente distinto, con base en la consustancial diversidad de matices con que suele ir acompañada una determinada opinión, sino con sentidos o alcances radicalmente diferentes, totalmente contrarios entre sí en muchos casos (adicionalmente a los citados y a los que se citarán, entre otros, Menéndez Moreno, 2017; Fernández Pavés, 2018; Utande San Juan, 2018). Aunque ello fuera inevitable, a juicio de algunos otros, al estarse «ante una sentencia un tanto contradictoria» (Varona Alabern, 2018).

Estas incertidumbres y diferentes pareceres acerca del modo de entender la declaración de inconstitucionalidad de aquellos preceptos reguladores del IIVTNU encontraron su reflejo también en la práctica del Derecho, en la que se llegó a hacer una mención expresa a aquellos que eran calificados como «desacuerdos doctrinales» (Sentencia del Juzgado

Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña de 30 de junio de 2017, rec. núm. 73/2017 –NFJ075011–), que sin duda estuvieron muy presentes en ella. Se ahondó incluso más en aquellas perplejidades suscitadas en la doctrina a que hacíamos referencia con anterioridad, cuando se aludía a lo extraño que podía ser el resultado al que se habría llegado por aquellas sentencias, de entenderse de un determinado modo: se estaría entonces ante una «norma intermitente» o una norma «expulsada intermitentemente y a ratos» (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ069149–). En definitiva, tanto los ayuntamientos como los tribunales de justicia tuvieron que enfrentarse igualmente a la averiguación del sentido y alcance de estas sentencias, en particular de la relativa al territorio de régimen común, respecto a la cual se llegó a decir «que desde luego no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo» (Sentencia del Tribunal Supremo –STS– de 9 de julio de 2018, rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), poniéndose de relieve igualmente que este fallo «no está exento [...] de serias dudas interpretativas» o «presenta oscuridades» o que la redacción de dicho fallo «puede parecer equívoca» (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ0699149–).

Es aquí, en el ámbito de la aplicación práctica por los ayuntamientos y los tribunales de justicia, de lo que habría quedado de la normativa reguladora del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad, donde se desarrollaron las dos tesis básicas, que habían sido elaboradas ya en gran medida por la doctrina, en relación con la situación normativa resultante de las sentencias con anterioridad a la aprobación de la nueva ley reguladora de esta materia a la que se refería el propio TC cuando señaló lo que correspondía «al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia», y que en el ámbito del régimen común está aún pendiente: la habitualmente llamada tesis maximalista, calificativo rechazado en la STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) por su sentido peyorativo y considerado, no obstante, generoso en alguna ocasión («quizá habría sido más adecuado hablar –se ha dicho– de tesis "rebelde" o al menos "creacionista"») (Ruiz Almendral, 2018), conforme a la cual el vacío normativo resultante de la declaración de inconstitucionalidad impediría la aplicación de la normativa del impuesto hasta la aprobación de la nueva, lo que trajo determinadas consecuencias, no siempre idénticas, en el ámbito judicial o administrativo (estimación de los recursos, en el primero, simplemente o con la advertencia de la eventual práctica futura de liquidaciones sobre impuestos no prescritos tras la nueva normativa dotada de efectos retroactivos; suspensión de procedimiento hasta las nuevas normas, en el segundo); y la generalmente denominada tesis posibilista, según la que cabría exigir el impuesto en los casos de plusvalía y no en los supuestos de inexistencia de incremento de valor a los que se refiere el TC en su fallo, admitiéndose así la prueba de la inexistencia de incremento, sin perjuicio de las diferentes variantes de esta misma tesis, a partir de distintos matices en lo relativo, fundamentalmente, al objeto, medios y carga de dicha prueba, por los obligados tributarios o ayuntamientos (Varona Alabern, 2018, por todos). Como es sabido, sobre la corrección de estas dos tesis, decantándose a favor de la segunda, se pronunció el TS por primera vez en la mencionada Sentencia de 9 de julio de 2018.

Sin embargo, una mirada a la jurisprudencia constitucional, también a la dictada en materia financiera y tributaria, nos muestra que no era tan novedosa la declaración de inconstitucionalidad de una disposición o precepto «en la medida que» o «en cuanto que», como hicieron las sentencias del TC sobre el IIVTNU. Esto fue puesto de relieve por el TS, en la sentencia antes citada, cuando aludió a la STC 193/2004, de 4 de noviembre –NFJ018541–, como ejemplo de que «no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulneración de los principios de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE». Puesto que en su fallo el TC decidió entonces:

Declarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, [...] en su redacción original, solo 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.

Pero en realidad son bastantes más los casos en los que el TC, en relación con la materia financiera y tributaria, ha declarado en sus sentencias la inconstitucionalidad de una norma «en la medida que» o «en cuanto que», con independencia de que su auténtico significado no sea siempre el mismo en todas ellas (SSTC 45/1989, de 20 de febrero –NFJ000499–; 146/1994, de 12 de mayo –NFJ003364–; 134/1996, de 22 de julio –NFJ003509–; 166/1998, de 15 de julio –NFJ006539–; 233/1999, de 16 de noviembre –NFJ008394–). Y si elevamos nuestra mirada fuera de la materia financiera y tributaria, los supuestos de declaraciones de inconstitucionalidad empleando estas fórmulas son innumerables (SSTC 5/1981, de 13 de febrero –NCJ064266–; 116/1987, de 7 de julio –NCJ064267–; 222/1992, de 11 de diciembre –NCJ060657–; 40/1998, de 19 de febrero –NCJ022503–; 87/1991, de 25 de abril –NSJ001749–; 208/1999, de 11 de noviembre –NCJ056208–; 54/2002, de 27 de febrero –NCJ040151–, entre otras), lo que también ocurre en la práctica de la jurisprudencia constitucional alemana desde hace mucho tiempo (Kreutzberger, 2007; Benda, Klein y Klein, 2012), en un ejemplo más de la influencia que ha tenido esta última en nuestro TC.

Esta amplia y consolidada práctica de la jurisprudencia constitucional, no solo en España sino también en Alemania, de las declaraciones de inconstitucionalidad «en la medida que» o «en cuanto que» ha tenido su reflejo, como no podía ser de otra manera, en los estudios doctrinales al respecto. Puesto que es habitual en ellos incluir estos pronunciamientos en las diversas tipologías o clasificaciones de sentencias constitucionales que se han elaborado, en función de diferentes criterios, normalmente como una determinada categoría dentro de la amplia gama de los que se suelen denominar sentencias, decisiones, fallos o pronunciamientos intermedios o atípicos. A estas sentencias se ha hecho referencia, concretamente, con unos u otros matices no siempre idénticos, aludiendo a unas sentencias modificativas, reconstructivas, normativas, reductoras, aditivas o sustitutivas (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014). O se ha hablado en estos casos, como se hace en el ámbito germánico, de unas declaraciones de nulidad parcial sin reducción del texto de la norma o de nulidad parcial cualitativa (Kreutzberger, 2007; Benda, Klein y Klein, 2012).

Estas circunstancias son las que aconsejan una aproximación a la problemática surgida en relación con el significado y alcance de las sentencias del TC sobre el IIVTNU a la luz de los amplios precedentes de este tipo de declaraciones de inconstitucionalidad «en la medida que» o «en cuanto que» y de las numerosas elaboraciones doctrinales sobre esta materia, que es lo que llevaremos a cabo en este trabajo. Ello fundamentalmente con la intención de lograr un doble grupo de objetivos, conectados entre sí, pero distintos, y que, sin embargo, quizá no se han separado siempre nítidamente en esta polémica: clarificar e identificar qué es lo que ha hecho realmente el TC en relación con parte de la normativa de este impuesto municipal que ha sido declarada inconstitucional y nula; y, enjuiciar y valorar críticamente la operación realizada por el supremo intérprete de la Constitución en este caso.

Estamos convencidos de que las sentencias de nuestro TC que han utilizado aquellas fórmulas, y entre ellas las relativas a la materia tributaria, también en su comparación con otras que incluyen modalidades distintas de pronunciamientos intermedios o atípicos, pueden contribuir a esclarecer el significado de las recientes sentencias constitucionales sobre el IIVTNU. Como también tenemos la convicción de que muchas de las elaboraciones conceptuales sobre esta materia, en nuestro país o fuera de él, pueden ayudarnos, además de a lo anterior, a comprobar si el supremo intérprete de la Constitución se ha mantenido, en estas discutidas sentencias, en el ámbito de las funciones que le corresponden en los procesos de control de constitucionalidad de las leyes o se ha excedido de las mismas.

En relación con ambos grupos de objetivos, no obstante, deberá estar también presente de forma necesaria la perspectiva estrictamente tributaria, puesto que solo un conocimiento preciso de la estructura y contenido básico de la norma tributaria, en concreto, de la norma tributaria sustantiva relativa a la obligación tributaria principal, de acuerdo con la terminología de la actual Ley general tributaria (LGT), del lugar que ocupan en ella los elementos estructurales del tributo, el hecho imponible y la base imponible en particular, así como también de las exigencias constitucionales en este ámbito del principio de capacidad económica, permitirá responder con el debido rigor a los interrogantes planteados acerca de qué ha hecho realmente el TC en estas sentencias y sobre si lo realizado por él se adecúa al papel que le corresponde en nuestro sistema jurídico.

2. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC formalmente reductores

2.1. Los pronunciamientos intermedios o atípicos del TC

Las sentencias del TC sobre el IIVTNU, como ya hemos adelantado, son una manifestación de las que se han denominado sentencias, decisiones, fallos o pronunciamientos intermedios o atípicos (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014), en cuanto que no son ninguno de los que podrían darse según una más sencilla, ri-

gida o rudimentaria visión del control de constitucionalidad de las leyes: los que estiman totalmente el recurso o cuestión declarando la inconstitucionalidad y nulidad del precepto o disposición objeto de impugnación que por ello es expulsado en su integridad del ordenamiento jurídico con efectos *ex tunc*; y los que proceden a la desestimación total del recurso o cuestión de inconstitucionalidad al entender que el precepto o disposición impugnado es acorde con el texto constitucional, por lo que sigue manteniéndose vigente tras la sentencia del mismo modo y con idéntico contenido a como estaba con anterioridad a la misma.

Con estos pronunciamientos intermedios o atípicos (este es quizá el término más adecuado, en cuanto que en una sentencia pueden incluirse varios pronunciamientos diferentes) (Casal, 2014), que se han ido generalizando desde hace tiempo en la práctica de los distintos Tribunales Constitucionales con un mayor o menor respaldo normativo, también en la del español, se ha ampliado la gama de posibles resultados de los procesos de constitucionalidad de las leyes, afinándose así las técnicas e instrumentos a utilizar en el control constitucional. A través de estos pronunciamientos intermedios o atípicos, que adquieren una pluralidad de variedades y modalidades diferentes, se trata de tener en consideración las distintas situaciones que pueden darse en la realidad de contradicción de una disposición legal con la norma suprema del ordenamiento, que no son siempre idénticas, lográndose de este modo una mejor adaptación a las peculiaridades o singularidades de cada una de ellas. Esto es lo que habría tenido presente el TC en sus sentencias sobre el IIVTNU, al entender vulneradas las exigencias constitucionales por la normativa de este impuesto no «con carácter general», sino «únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica», de modo que la vulneración constitucional no habría sido tan grave. También con algunos de estos pronunciamientos intermedios o atípicos se logra adaptar la constatación de inconstitucionalidad por el TC a las circunstancias y situaciones que se verían afectadas por aquella o que resultarían de la misma, teniendo presente así en el momento mismo de configurar en la sentencia el sentido y alcance de la declaración de inconstitucionalidad los efectos o consecuencias que podrían derivarse de ella.

2.2. La inconstitucionalidad «en cuanto que» o «en la medida que»: las sentencias modificativas, reconstructivas o normativas

Sin embargo, el modelo al que responden las sentencias del TC sobre el IIVTNU no es el de los más conocidos y extendidos pronunciamientos intermedios o atípicos de las sentencias interpretativas o sentencias de simple inconstitucionalidad sin nulidad, como se puso de relieve tempranamente en algunos de los primeros análisis sobre las mismas y se confirmó después de modo reiterado por una amplia parte de la jurisprudencia. Por el contrario, según nuestro parecer y en una primera aproximación, estas sentencias sobre el IIVTNU responden al esquema de las sentencias que modifican el supuesto de hecho o ámbito ma-

terial de la norma al limitarse la declaración de inconstitucionalidad a una parte del mismo, sin que aquella afecte al texto legal del precepto o disposición correspondiente como tal, que permanece invariable en su literalidad tras el pronunciamiento constitucional (Palao Taobada, 2017). Se trata, no obstante, como ya adelantamos, de un tipo de sentencias que también ha sido bastante utilizado por los Tribunales Constitucionales, incluido el español, y que ha sido identificado y estudiado ampliamente por la doctrina, haciendo referencia a las mismas como sentencias modificativas, reconstructivas o normativas (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014).

Y es que con la declaración de inconstitucionalidad de un determinado precepto o disposición normativa «en la medida que» o «en cuanto que», que se contiene en muchos de los fallos del TC, incluidos los de las sentencias sobre el IIVTNU, se viene normalmente a limitar la inconstitucionalidad de determinadas regulaciones legales a uno o varios de los supuestos o casos a los que alcanzan las mismas o a los que aquellas no se extienden, sin que se vea afectado directamente el texto de las mismas. Esto se debe a que el enunciado legal no recoge de modo independiente o separado la inclusión o exclusión que se considera contraria a la Constitución, por lo que la reparación de la inconstitucionalidad a través de la intervención del TC no puede lograrse declarando inconstitucional un fragmento o inciso textual de la norma, sino solo declarando inconstitucional la norma o contenido normativo deducido del precepto o disposición que se refiere al supuesto de hecho o caso que de modo contrario a la norma suprema está incluido en aquellos o queda fuera de los mismos, con lo que sigue vigente la norma en cuanto al resto de supuestos o casos cuya inclusión o exclusión no vulnera en nada el ordenamiento constitucional. Y con esta declaración de inconstitucionalidad el resultado al que se llega es que la disposición o precepto que permanece invariable en su literalidad deja de alcanzar al supuesto o caso cuya inclusión era inconstitucional o se extiende también al supuesto o caso cuya no inclusión era contraria a la Constitución, lográndose así la reparación directa e inmediata por el TC de la situación inconstitucional existente al modificarse en uno u otro sentido la norma por efecto de la sentencia.

2.3. La inconstitucionalidad del tratamiento de las situaciones de inexistencia de incremento de valor y su consiguiente exclusión de determinados preceptos sobre la base imponible y la gestión del impuesto como efecto directo de las sentencias

En concreto, en las sentencias del TC sobre el IIVTNU se ha declarado la inconstitucionalidad de la inclusión de un determinado supuesto o caso en los preceptos enjuiciados, por lo que tras la misma dicho supuesto o caso ha quedado excluido, extraído o extirpado de dichos preceptos, que, por lo tanto, han sufrido un determinado corte como efecto o consecuencia directa de dichas sentencias. Es así como debería entenderse la inconstitucionalidad de determinados artículos de la regulación de este impuesto municipal, «pero úni-

camente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Puesto que como señala el propio tribunal a lo largo de su argumentación, lo que supone someter «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», es «el tratamiento» que los preceptos enjuiciados «otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana». O incluso de forma mucho más clara, porque lo que es «contrario al texto constitucional» «no es» «el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos» «con carácter general», sino «únicamente en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión».

Desde esta perspectiva, podría decirse que con las sentencias del TC sobre el IIVTNU, al menos formalmente y en una primera aproximación, estaríamos en presencia de una de las sentencias, fallos o pronunciamientos reductores (Palao Taboada, 2017): los preceptos a los que se refiere el fallo de las sentencias, entre los que no se encuentran las letras b), c) y d), del artículo 107.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), por lo que a la normativa de régimen común se refiere, tras la declaración de su inconstitucionalidad, han visto reducido su alcance o ámbito objetivo, al quedar ya fuera de los mismos las «situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

2.4. El alcance de la inconstitucionalidad según el TS

2.4.1. Inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL

Esta misma idea de que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la sentencia del TC sobre la normativa del territorio común no recae sobre los preceptos reguladores de la base imponible del IIVTNU en su integridad, sino solo sobre determinados supuestos contemplados en dicha normativa, es la que ha recogido con gran precisión la ya mencionada STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), cuando hacía referencia a la inconstitucionalidad parcial, no total o absoluta, de los artículos 107.1 y 107.2 del TRLRHL.

Esto es evidente, a modo de ejemplo, por mencionar alguno de los pasajes de la sentencia, cuando en el contexto de decidir la problemática suscitada en torno a si «los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de una plusvalía» o si, por el contrario, no cabe su aplicación en ningún caso al haber «sido anulados *ex origine* por la citada sentencia 59/2017» (tesis posibilista versus tesis maximalista, para entendernos), el TS enuncia con claridad su posición sobre los artículos 107.1 y 107.2 del TRLRHL:

[...] son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar [...] que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título [...] no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2.4.2. ¿Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL?

2.4.2.1. La inconstitucionalidad total afirmada por el TS y su posible fundamento

Sin embargo, el alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad sostenido clara y fundadamente por el TS en su citada Sentencia de 9 de julio de 2018 es solo en relación con los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL. Puesto que el TS sostiene con igual claridad «que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total [...]», haciéndose eco así de lo que había sido sugerido ya por la profesora García Frías (2017), a partir de la literalidad de las «precisiones últimas sobre» el alcance del fallo del fundamento jurídico (FJ) 5.º de la STC 59/2017 (NCJ062411).

En este sentido, los «aspectos concretos» en los que «acota el alcance del fallo» en dicho FJ 5.º, en lo que aquí interesa, son, en opinión de aquella autora: «a) Declara inconstitucionales y nulos, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, pero "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica"; «b) Declara inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, sin límite alguno porque viene a "impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica"». De ahí que concluya que «la declaración de inconstitucionalidad [...] vendría a constituir una declaración de inconstitucionalidad parcial y por omisión respecto de los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLRHL, mientras que el art. 110.4 TRLRHL resulta sin más inconstitucional».

Desde la perspectiva del específico objeto de regulación, de los artículos sobre la base imponible del impuesto, de un lado, y de aquel precepto sobre la gestión del IIVTNU, de otro, es mucho más precisa esta formulación del FJ 5.º de la STC 59/2017 (NCJ062411) sobre la normativa del territorio común, que es reproducida después por la STC 72/2017 (NCJ062507) sobre la legislación navarra, que no se encuentra ni en su fallo ni en las sentencias anteriores sobre las normas de los territorios forales de Guipúzcoa y Álava. Porque el sometimiento a tributación de las situaciones inexpresivas de capacidad económica denunciado por el TC, estrictamente, se lleva a cabo a través de las disposiciones sobre la base imponible, que prevén un sistema objetivo de cálculo consistente en la aplicación de determinadas reglas que no tienen en cuenta si ha existido o no en realidad un incremento de valor. Y no, por tanto, por el precepto que, en coherencia con la naturaleza sustantiva de aquellas disposiciones sobre la base imponible, en el ámbito de la aplicación o gestión del tributo, no permite una comprobación de los hechos relevantes para la liquidación del tributo distinta a la que se llega

por la aplicación de aquellas normas del impuesto. Por este motivo, su inconstitucionalidad se fundamenta con gran precisión por el TC en que dicho precepto impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una de dichas situaciones, al entender, de forma correcta en nuestra opinión, que la regulación que literalmente se hace en dicho artículo de la comprobación administrativa por los ayuntamientos es al mismo tiempo la regulación de la prueba por parte del sujeto pasivo, al ser ambas las dos caras de la misma moneda.

Por otra parte, esta es precisamente la idea que, también de forma acertada en nuestra opinión, se encuentra en estas sentencias cuando identifican, como parámetro de constitucionalidad de los preceptos impugnados, el artículo 31.1 de la CE, y no el artículo 24 de la norma fundamental, «dado que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla». En definitiva, con ello el TC muestra que lo decisivo y determinante de la regulación enjuiciada y, por tanto, aquello que debía ser fundamentalmente objeto de enjuiciamiento constitucional, son las reglas objetivas de cálculo del incremento de valor (el art. 107 TRLRHL, relativo a la base imponible, por lo que a la normativa de régimen común se refiere). Y no tanto, en consecuencia, las previsiones sobre la gestión del impuesto (el art. 110.4 TRLRHL, en cuanto a aquella normativa) que, además, solo se refieren en su literalidad al sistema de autoliquidación, cuando, sin embargo, similares conclusiones a las que se derivan de aquellas previsiones normativas sobre los procedimientos tributarios en cuanto a las posibilidades de comprobación por la Administración deben entenderse aplicables en el sistema de declaración simple seguida de liquidación administrativa, a partir de la regulación sustantiva aplicable que es la misma sea cual sea el sistema de gestión previsto por el ayuntamiento.

2.4.2.2. La inconstitucionalidad parcial también del artículo 110.4 del TRLRHL

Sin embargo, estas ligeras diferencias en la redacción literal de las sentencias y la mayor precisión al respecto en la STC 59/2017 (NCJ062411), de acuerdo con lo que acabamos de señalar, no pueden llevar, desde nuestro punto de vista, ni a entender erróneas las sentencias sobre la normativa de Guipúzcoa y Álava, ni a considerar que las sentencias sobre la normas de régimen común y de Navarra establecen un alcance de la inconstitucionalidad del precepto mencionado sobre la gestión del impuesto que es distinto al que tendría la declaración de inconstitucionalidad de los correlativos artículos de la normativa de aquellos otros territorios forales. Y es que, desde nuestro punto de vista, el alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 (NCJ062411), que indudablemente afecta a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL, se extiende también al artículo 110.4 del TRLRHL, tal como refleja su fallo que no recoge la precisión que se hacía en su FJ 5.º.

Esto, además, en nuestra opinión, se desprende de la misma literalidad del FJ 5.º en el que parece haberse encontrado la solución favorable a la inconstitucionalidad total del precepto.

Y esto, igualmente, según nuestro parecer, es lo que creemos que defiende en el fondo el TS, pese a que de una primera aproximación a la Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) pudiera llevar a una conclusión distinta, al hacerse referencia en ella a una declaración de inconstitucionalidad, de alcance parcial respecto a los artículos 107.1 y 107.2 a) y de alcance total, en relación con el artículo 110.4, todos ellos del TRLRHL.

En este sentido, es cierto que la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 110.4 del TRLRHL, en el FJ 5.º de la STC 59/2017 (NCJ062411), no es «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica», como, sin embargo, sí ocurre con los artículos 107.1 y 107.2 a), también declarados inconstitucionales y nulos. Lo que, como antes señalamos, es muy preciso. Pero es que también debe prestarse atención a que la inconstitucionalidad y nulidad que se predica de este artículo 110.4 del TRLRHL en ese FJ 5.º es «al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica». Y no es una inconstitucionalidad y nulidad, por tanto, de un modo más amplio, tal como prevé el precepto, porque no «puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de» «las normas reguladoras del impuesto», al disponerse que «el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado [las autoliquidaciones] mediante la aplicación correcta de» «tales normas».

Se trata este de un matiz importante porque si el artículo 110.4 del TRLRHL hubiera quedado expulsado del ordenamiento jurídico, podría defenderse la admisibilidad de la prueba para determinar «valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de [...] [las] normas reguladoras del impuesto», no solo en los casos de inexistencia de incremento, sino también en los casos de incremento existente, pero inferior al resultante de aplicar dichas normas.

Además, debe precisarse que esto no es, sin embargo, lo que afirma el TS, puesto que creemos que es consciente de lo anterior y en realidad no sostiene, pura y simplemente, la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL y no entiende, por tanto, que este precepto ha quedado expulsado de modo absoluto del ordenamiento jurídico. Así lo pone de relieve cuando señalaba 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 arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL», es cierto, pero se decía a continuación que «y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos». Es decir, lo que quedaría suprimido tras la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TRLRHL es solo la imposibilidad «de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos», que serían únicamente aquellos en los que no existe incremento de valor alguno (por eso, no procede liquidar ni estar obligado al pago del impuesto). Y no habría quedado suprimida, sin embargo, la imposibilidad de demostrar la improcedencia de liquidar por una cuantía mayor a la que corresponde al incremento de valor real y de venir obligado al pago por dicha cuantía superior a la derivada del incremento de valor realmente producido, puesto que a ello no se refiere el TS.

Por si hubiera alguna duda al respecto, esta idea es reiterada después igualmente en la STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), al señalarse que la que ha sido, en su opinión, «anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico» es «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».

Esto, además, elimina un problema que podría generar entender que la declaración de inconstitucionalidad sobre el artículo 110.4 del TRLRHL es total, habiendo quedado este precepto en consecuencia, íntegramente y en su totalidad, expulsado del ordenamiento jurídico. Puesto que entonces habría desaparecido la habilitación legal para el establecimiento por los ayuntamientos del sistema de autoliquidación, que también se contiene en este precepto, cuya inconstitucionalidad, no lo olvidemos, no queda restringida en la STC 59/2017 (NCJ062411) a uno de los fragmentos de su texto como, sin embargo, podría haberse hecho perfectamente. Con lo que se suscitarían serias dudas acerca de la eventual imposibilidad sobrevenida de exigir el IIVTNU a través del sistema de autoliquidación, con las relevantes consecuencias que ello podría traer consigo en la gestión realizada o a realizar por los numerosos ayuntamientos que han optado por este sistema de gestión con base en una habilitación normativa que, sin embargo, habría desaparecido.

2.5. ¿Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales y reparación de la inconstitucionalidad solo por el legislador?

2.5.1. Planteamiento

Pese a que como acabamos de justificar, las sentencias del TC sobre el IIVTNU, en nuestra opinión, son un ejemplo de pronunciamiento reductor, al menos formalmente y en una primera aproximación, habiéndose reparado ya la inconstitucionalidad con ellas al excluir de los supuestos de hecho de determinados preceptos reguladores de la base imponible y de la gestión del impuesto, como resultado de dichas sentencias, las situaciones de inexistencia de incrementos de valor, se trata esta de una cuestión que no ha estado exenta de polémica. Porque tanto en el ámbito doctrinal como en el de la práctica de los entes locales y tribunales de justicia, como se puso de relieve al principio, se defendió una posición distinta: el que hasta la aprobación de la ley mencionada por el TC en sus sentencias con su llamada al papel que corresponde al legislador no sería posible la aplicación de la normativa resultante de la declaración de inconstitucionalidad.

De las ideas básicas en torno a las cuales se ha mantenido esta postura, ahora corresponde examinar tres: la nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales; la referencia en el fallo a los supuestos de inexistencia de incrementos

de valor como reiteración de la causa de la inconstitucionalidad y mera indicación al legislador; y, la apelación al legislador en las sentencias al corresponderle a él la determinación de los supuestos de incremento de valor susceptibles de gravamen.

2.5.2. Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales

Ya desde las primeras aportaciones doctrinales respecto a las sentencias del TC sobre el IIVTNU de los territorios forales de Guipúzcoa y Álava, se puso el acento por algunos autores en que la declaración de inconstitucionalidad contenida en dichas sentencias venía acompañada de la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales que, por tanto, quedaban expulsados del ordenamiento jurídico con efectos *ex tunc*. Señalaba García Novoa (2017):

Se trata de normas que ya no pueden ser aplicadas y que no lo hubieran podido ser nunca, por el efecto *ex tunc* de la nulidad. Y ello es así frente a opiniones que entienden que la inaplicación de tales normas dependerá de un análisis caso a caso y solo cuando se pruebe que no había plusvalía gravable.

Esta fue también una de las ideas empleadas por los tribunales de justicia que acogieron la tesis maximalista, cuando especialmente a partir de la precisión que añadió la STC 59/2017 (NCJ062411) sobre la normativa del territorio común frente a las anteriores al recoger literalmente la expresión «Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL», además del artículo 107.1 que se olvidó en este pasaje de la sentencia, señalaron que «eso quiere decir que no existen, y además *ex origine*, con lo cual no pueden seguir dictándose sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento» (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ069149–) o que «la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*» (STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–).

Desde nuestro punto de vista, el TC en estas sentencias sobre el IIVTNU, declara no solo la inconstitucionalidad, sino también la nulidad de determinados preceptos de la normativa de este impuesto. Y, además, como precisaba con rigor el profesor García Novoa (2017) en relación con la primera de ellas, «declara la inconstitucionalidad de ciertos preceptos, cumpliendo lo dispuesto en el artículo 39,1 de la Ley Orgánica del TC, esto es, declarando la nulidad de los mismos y sin modular sus efectos ni incluir referencia a las situaciones irrevisables».

Sin embargo, en nuestra opinión, con ello no está haciendo referencia alguna el supremo intérprete de la Constitución al alcance objetivo de la declaración de inconstitucionalidad, sino únicamente a la nulidad que también acompaña a la misma, con la consiguiente

anulación y expulsión del ordenamiento jurídico de lo declarado inconstitucional, y a su alcance temporal: al no recogerse expresamente modulación o precisión alguna acerca de la extensión en el tiempo de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, frente a lo realizado en otras muchas sentencias, el efecto es el general efecto retroactivo o *ex tunc* asociado a la declaración de nulidad, como habría precisado de forma expresa la STC 59/2017 (NCJ062411) en su FJ 5.º. Pero esa expresión que se introdujo en esta sentencia frente a las anteriores de que habían sido «expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL», a los que hay que añadir el artículo 107.1, era, como se decía a continuación, «en los términos señalados», es decir, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica», en cuanto al artículo 107.1 y 2, y «al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica», respecto al artículo 110.4. Por tanto, sin que ello supusiera una variación del alcance objetivo que se había precisado con anterioridad y que es reiterado en el fallo.

No obstante, la nulidad, y no simple inconstitucionalidad, de los preceptos declarados inconstitucionales podría ser un obstáculo para entender producida una reducción del ámbito material de aquellos a través de una sentencia reductora en los términos señalados desde otra perspectiva, pese a que este posible reparo no se ha puesto de manifiesto en el debate generado en relación con las sentencias sobre el IIVTNU. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, desde una perspectiva conceptual, se ha considerado en la doctrina española que en estos supuestos en los que la inconstitucionalidad se proyecta únicamente sobre el supuesto de hecho o ámbito material de la disposición o precepto que no es identificado en su texto que permanece inalterado, lo procedente es la mera declaración de inconstitucionalidad y no la nulidad. Lo que se ha fundamentado en que la nulidad sería una categoría predicable no de las normas o contenidos normativos deducibles de las disposiciones y preceptos, sino solo de estos últimos como tales, que, en estos casos, sin embargo, permanecen en su enunciación textual invariables tras la declaración de inconstitucionalidad (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001).

Esta, además, ha sido también la concepción recogida por el TC español en algunos de sus pronunciamientos de este tipo, puesto que en ellos se recogen declaraciones de simple inconstitucionalidad, sin nulidad. Así lo explicaba claramente, por ejemplo, la STC 87/1991, de 25 de abril (NSJ001749), en la que se declara «que el art. 139 de la Ley de Procedimiento Laboral de 1980, es inconstitucional en lo que se refiere al cómputo de los plazos de prescripción», al entender que «el distinto tratamiento en el cómputo de los plazos de prescripción que establece es contrario al art. 14 CE». Se añade que:

Ello no obstante, no será preciso anularlo formalmente en cuanto que la inconstitucionalidad del precepto se limita, como hemos visto, a las interferencias que el mismo produce en el cómputo de los plazos de prescripción, dado que, aplicado a la caducidad, conduce a las mismas consecuencias que los arts. 49 y 52 LPL, por lo que, respecto a esta última institución, no produce efectos discriminatorios.

Se insiste en que:

En este contexto, es claro que no hace falta anular el precepto cuestionado. El mismo puede mantenerse [...] a condición de que se entienda que es solo aplicable, como ocurre en preceptos similares de la Ley de Procedimiento Laboral, a la institución de la caducidad y no a la de la prescripción.

Sin embargo, no puede desconocerse que el propio TC en otras muchas sentencias sí ha decidido la inconstitucionalidad acompañada de la nulidad de los preceptos o disposiciones sometidos a su enjuiciamiento «en la medida que» o «en cuanto que» incluyen o no determinados supuestos o casos, al igual que lo que ocurre en las sentencias sobre el IIVTNU. Esto sucedió también, por ejemplo, además de en la STC 193/2004 (NFJ018541), sobre el impuesto sobre actividades económicas (IAE), reproducida en parte al principio, en la STC 134/1996 (NFJ003509), que decidió:

Declarar que el art. 62 de la Ley 21/1993 [...] es inconstitucional y nulo solo en la medida en que viene a suprimir, únicamente para los funcionarios de las Administraciones públicas que se hallen en situación de incapacidad permanente absoluta, la exención de dicho impuesto.

Ha señalado Jiménez Campo (1997) desde una perspectiva general:

Cuál sea la razón de que así haya sido no es cosa a conjeturar aquí, aunque es probable que, en algunos casos, el tribunal haya estimado inescindible, por imperativo del art. 39.1 de la LOTC, aquella secuencia entre inconstitucionalidad y nulidad y que en otros haya operado con un concepto de esta última, distinto [...] según el cual la «nulidad» sería el instrumento más enérgico y versátil para impartir a los aplicadores del derecho mandatos sobre el entendimiento futuro de la regla legal «reordenada», esto es, alterada en su contenido por el fallo de la sentencia.

Lo importante y decisivo es, no obstante, desde nuestro punto de vista, que tras la declaración de inconstitucionalidad el precepto o disposición es reducido o ampliado en su ámbito material de aplicación, quedando en consecuencia rechazados o incluso expulsados del ordenamiento jurídico, tal como se señala expresamente en la STC 59/2017 (NCJ062411), bien la inclusión en el precepto o disposición de que se trate de un determinado caso o supuesto (las situaciones de inexistencia de incremento de valor, en las sentencias sobre el IIVTNU), bien su exclusión (las situaciones de incapacidad permanente de los funcionarios de las exenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF–, en la STC 134/1996 –NFJ003509–, o los supuestos de baja del prorrateo por trimestres, en el IAE, en la STC 193/2004 –NFJ018541–), al ser considerados contrarios a la Constitución. Logrando así el TC, directa e inmediatamente a través de su sentencia,

la reparación de la inconstitucionalidad constatada, sin perjuicio de los problemas que puede suscitar en ocasiones su ejecución (muchos hubo en relación con la STC 134/1996 –NFJ003509–, Pérez Ron, 1997).

Esta es la idea esencial que también se recoge en la jurisprudencia constitucional y doctrina en Alemania, donde en estos casos se habla claramente de nulidad «en la medida que» o «en cuanto que», y no de mera inconstitucionalidad, que son identificados como de nulidad parcial cualitativa sin modificación del texto de la disposición. Esta es considerada como una categoría conceptual incluida dentro de la más amplia de nulidad parcial, junto con la nulidad parcial cuantitativa que sí afecta a un fragmento o inciso del precepto legal, que se incluyen a su vez dentro de los supuestos en los que la declaración de inconstitucionalidad va acompañada de la declaración de nulidad, a diferencia de lo que ocurre en las allí muy extendidas sentencias de mera incompatibilidad con la Constitución de la disposición legal (Kreutzberger, 2007; Benda, Klein y Klein, 2012).

2.5.3. Referencia en el fallo a las situaciones de inexistencia de incrementos de valor como reiteración de la causa de la inconstitucionalidad y mera indicación al legislador

Otras de las ideas que han estado presentes en la posición que ha entendido que no era posible aplicar la normativa resultante de la declaración de inconstitucionalidad hasta la aprobación de la nueva regulación es que:

[...] la matización de que son inconstitucionales y nulos «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» –señalaba Marín-Barnuevo Fabo (2017) en relación con la STC 37/2017– vendría a ser una reiteración de la argumentación del fallo oportunamente desarrollada en el fundamento jurídico tercero de la sentencia.

Y añade:

Se trataría pues de una reiteración innecesaria, mediante la que quizás se ha pretendido resaltar que la vulneración del principio de capacidad económica no es especialmente grave y, por tanto, podría superarse mediante un procedimiento que identificara los supuestos en que no existe incremento de valor del suelo. Nos encontraríamos, pues, ante una indicación al legislador del camino a seguir para salvar la constitucionalidad del impuesto. De ser cierta esta interpretación –concluye–, consideramos que hubiera sido preferible omitir esa declaración en el fallo y, en su caso, recoger una remisión al fundamento jurídico en el que detalladamente se explican los motivos por los que se consideraba que los preceptos enjuiciados eran inconstitucionales.

Lo que el profesor Marín-Barnuevo Fabo (2017) pone aquí de relieve con gran rigor es algo en lo que ha incurrido en alguna ocasión el TC y, que, por tanto, podría haber sucedido también en las sentencias sobre el IIVTNU. En este sentido, es especialmente clara la STC 146/1994 (NFJ003364), que declaró «la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989 [...] en la medida en que incluye las sanciones en la obligación solidaria que en el mismo se establece». Puesto que con ello no se estaba declarando inconstitucional y nulo únicamente una parte del contenido normativo del precepto y no el artículo completo en su integridad, pese a que a esto parece llevar la literalidad empleada en el fallo con la expresión «en la medida en que». Lo que es fácilmente comprensible si se tiene en cuenta que en realidad lo único que establecía el precepto, y todo él en su integridad, no solo uno de sus párrafos, incisos o palabras, era la solidaridad de las sanciones de los miembros de la unidad familiar, tal como pone de relieve el propio TC en su sentencia. Además, la obligación solidaria de estos en relación con los distintos componentes de la deuda tributaria, entre los que no se incluían las sanciones, se establecía en otro artículo diferente, lo que fundamentaba la no posible interpretación conforme de aquel precepto que es rechazada también. De ahí que, con la inconstitucionalidad y nulidad declarada en esta sentencia, pese a los términos empleados en el fallo, se estaba declarando inconstitucional y nulo todo el precepto en su integridad. Por lo que esa mención a que era «en la medida en que incluye las sanciones en la obligación solidaria que en el mismo se establece», constituía solo una referencia a la causa de su inconstitucionalidad que podía servir de orientación al legislador futuro, pese a ser totalmente rechazable al ser los fundamentos jurídicos, y no el fallo, el lugar para hacerlo sin necesidad de reiteración en este último, también además por la confusión que ello podía suponer (Gómez Montoro, 2001).

En las sentencias del TC sobre el IIVTNU, sin embargo, es difícil entender que ha ocurrido lo mismo que sucedió en esta sentencia sobre la solidaridad en las sanciones de los miembros de la unidad familiar en el IRPF. Tal como hemos puesto ya de relieve, con la precisión contenida en el fallo, como confirman los propios fundamentos jurídicos que muestran la argumentación que lleva a dicha precisión, claramente se está indicando el alcance objetivo de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos sobre la base imponible y gestión del impuesto sobre los que recae, que no es general, sin más o sin matización o limitación alguna: esta inconstitucionalidad, y nulidad, es solo en lo relativo a los supuestos o situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

2.5.4. La apelación o llamada al legislador

Ha sido especialmente la apelación o llamada al legislador que se hace en las sentencias sobre el IIVTNU la que ha servido de base para defender la no aplicación de la normativa resultante de la declaración de inconstitucionalidad hasta la aprobación de la nueva ley que aquel dictara respondiendo a aquel llamamiento. Porque en estas sentencias se señala 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.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, lo determinante a la hora de identificar el sentido y significado de esta evidente apelación o llamada al legislador contenida en las sentencias, no es, pura y simplemente, ella misma aisladamente considerada. Puesto que el sentido y significado de esta apelación o llamada al legislador vendrá determinada por la específica función que cumpla en estas sentencias, que debe ser identificada y extraída a partir de las mismas, consideradas cada una de ellas en su integridad, incluido el contenido de sus fallos. Lo que adquiere una relevancia decisiva, puesto que la específica función que realiza una apelación o llamada al legislador en una sentencia del TC no es igual en todas ellas.

En este sentido, no parece que nadie pueda oponer reparo alguno a la identificación de una peculiar, al tiempo que limitada, función que cumple una llamada o apelación al legislador en orden a modificar el precepto o preceptos sobre los que recae un proceso de control de constitucionalidad, cuando se incluye en una sentencia que no llega a declarar su inconstitucionalidad, desestimándose así el recurso o cuestión planteados. De llamadas o apelaciones al legislador de este tipo hay múltiples ejemplos en la jurisprudencia constitucional española y alemana (Jiménez Campo, 1997; Herrera Molina, 1996, respectivamente), sin que obedezcan todas, a su vez, a unas mismas razones y sin que pueda darse a todas ellas uniformemente una misma valoración en cuanto a su corrección o idoneidad, desde la óptica del respeto al reparto de competencias entre el TC y el poder legislativo. Algunas de estas llamadas o apelaciones al legislador también podrían incluirse, con unas funciones o finalidades semejantes, en sentencias interpretativas, fueran estas formalmente desestimatorias, como es más habitual, o estimatorias.

Pero es que también la función que cumple la llamada o apelación al legislador en una sentencia del TC debe ser diferenciada según que el pronunciamiento contenido en la misma sea de simple inconstitucionalidad sin nulidad o, por el contrario, suponga no solo declarar inconstitucional el precepto o preceptos impugnados, sino también su nulidad. O dicho con más precisión, al ser este aspecto del verdaderamente determinante a efectos de lo que aquí nos interesa, según que la intervención del TC con su sentencia suponga o no la reparación de la inconstitucionalidad constatada, que será lo que determinará, a su vez, que la participación subsiguiente del legislador reclamada por aquel sea o no para que se logre restablecer la situación de conformidad con la Constitución.

Esto tiene mucho que ver con la distinción a que aludía Jiménez Campo (1997) entre dos grupos de supuestos en los que el legislador actúa tras una previa declaración de inconsti-

tucionalidad, atendiendo normalmente a una llamada o apelación contenida en la sentencia. Porque una cosa es la que se produce en aquellos supuestos en los que tras la sentencia de inconstitucionalidad hay un simple «deber» institucional del legislador de dictar una normativa que colme el vacío creado con la anulación de la ley enjuiciada por la sentencia o que reordene la ley parcialmente anulada por aquella, «aunque sin más coerción que la que viene del apremio que impone el vacío creado por la expulsión de una regla del ordenamiento» o «en obediencia al principio de seguridad jurídica». Y otra cosa muy distinta es la que ocurre cuando surge un «deber estricto de legislar, que es lo que sucede cuando el mandato que así formula el tribunal se presenta como alternativa a la anulación de la inconstitucionalidad declarada y única vía, por lo tanto, para reparar la inconstitucionalidad. Esta es la técnica, como bien se sabe –añadía–, de las declaraciones de incompatibilidad (*Unvereinbarkeit*) o de mera inconstitucionalidad, que, acompañadas de un emplazamiento al legislador, son empleadas, con toda normalidad, por el TC Federal alemán».

Desde nuestro punto de vista, las sentencias sobre el IIVTNU se incluyen dentro del primer grupo de supuestos, los de reparación por el propio TC de la inconstitucionalidad constatada. En concreto, de acuerdo con lo señalado hasta ahora, a través de una sentencia formalmente reductora que elimina de determinados preceptos los supuestos de inexistencia de incrementos de valor, por lo que la llamada al legislador es solo desde la óptica de su «deber» institucional –en los términos de aquel autor– de reordenar la situación normativa parcialmente modificada en las sentencias, pero ya acomodada a la Constitución. Es así como debe entenderse, en nuestra opinión, «la nueva regulación de los elementos del tributo [...] que alumbra [...] un nuevo texto legal subsanando el vacío normativo ocasionado por aquella declaración de nulidad», dictada dentro «de la libertad de configuración que esta última sentencia reconoció al legislador autonómico, siempre que no sometiera otra vez a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de dichos inmuebles», mencionada recientemente por la STC 44/2019, de 27 de marzo, en referencia a la legislación navarra resultante de la STC 72/2017.

Dentro del segundo grupo, por el contrario, hay que situar a la conocida STC 45/1989, que es clarificadora también en orden a diferenciar de ella en este aspecto las sentencias sobre el IIVTNU, pese a que algunos de los términos utilizados en la llamada al legislador de estas últimas son muy semejantes, cuando no idénticos, a los empleados en aquella. En la STC 45/1989, es cierto, con una literalidad que acogen en gran medida las sentencias sobre el IIVTNU, se señala que le cumple, pues, «al legislador, a partir de esta sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa». Pero con ello se estaba imponiendo un «deber estricto de legislar», en la terminología de Jiménez Campo (1997), puesto que de lo dispuesto en esta sentencia se deduce claramente que con ella no se reparan las vulneraciones constitucionales detectadas, por lo que la responsabilidad en la restauración de la constitucionalidad conculcada se atribuía por el TC al legislador.

Esto es evidente a partir de las afirmaciones que se hacen en la sentencia, que no encuentran reflejo alguno, sin embargo, en las sentencias sobre el IIVTNU, acerca de que «la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del impuesto sobre la renta de las personas físicas en términos compatibles con la Constitución», de que la «infracción del principio de igualdad no podría ser reparada», de que la «ilegitimidad constitucional» de «los preceptos enjuiciados», «sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo a preceptos contrarios a la Constitución» o a que la «nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno». Así lo confirmó la ejecución posterior que se hizo de la STC 45/1989 por la Administración tributaria y el legislador, cuya corrección fue corroborada también, en algunos de sus aspectos, por el propio TC (para más detalles, por todos, Malvárez Pascual, 1998).

También otras sentencias del TC adicionales, que deben incluirse igualmente en el segundo grupo de supuestos a los que se refería Jiménez Campo (1997) de imposición por el TC de un «deber estricto de legislar», dan luz en orden a considerar que en las sentencias sobre el IIVTNU no se habría contenido una declaración de inconstitucionalidad «totalmente inoperante, al menos de momento» (Rubio de Urquía, 2017), al tenerse que esperar a la intervención del legislador, en cuanto que «la derogación y expulsión del ordenamiento que supone la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se ve demorada en su eficacia no hasta la publicación de la sentencia [...] sino que queda en suspenso hasta que se establezca legalmente la forma de determinar la existencia o no de incremento de valor» (Orón Moratal, 2017; también Informe del Consell Tributari de Barcelona de 13 de julio de 2017).

Se trata de las sentencias, algunas de las cuales son en materia financiera y tributaria, que han recogido la figura de la nulidad diferida, que en ocasiones sería ciertamente una «mal llamada nulidad diferida» (Gómez Montoro, 2001, Fernández Segado, 2011), en una evolución jurisprudencial que ha dejado atrás las afirmaciones que hacía la STC 45/1989 de que «la Ley Orgánica no faculta a este tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad». Son unas sentencias que en la práctica de nuestro TC han adquirido distintas formulaciones y han sido utilizadas en supuestos diferentes, pero que coinciden en lo siguiente: junto a una apelación o llamada al legislador, que habrá de intervenir, «con presteza» «para propiciar una pronta sanación de la situación inconstitucional», «dentro de un plazo de tiempo razonable», «en el plazo más breve posible», en el «plazo de un año», al considerarse «razonable», o sin indicación adicional alguna, de forma clara e indubitada, bien solo en los fundamentos, a los que en todo caso se suele remitir el fallo, bien también expresamente en el fallo, se difieren los efectos de la nulidad, adicional a la inconstitucionalidad declarada, a un momento posterior, que puede ser una determinada circunstancia, la aprobación por el legislador de la ley reclamada o el transcurso del plazo previsto, de haberse establecido en la sentencia y no haberse cumplido por el legislador. Lo que se suele justificar de modo expreso y

motivado, en atención a las circunstancias de cada caso, por los vacíos normativos o perjuicios que resultarían de una nulidad inmediata, lo que no ha estado siempre exento de discusión dentro del propio TC (SSTC 96/1996, de 30 de mayo –NCJ064270–; 195/1998, de 1 de octubre –NCJ064271–; 208/1999, de 11 de noviembre –NCJ056208–; 164/2013, de 26 de septiembre –NFJ052221–; 152/2014, de 25 de septiembre –NCJ058771–; 164/2014, de 7 de octubre –NCJ058786–; 13/2015, de 5 de febrero –NFJ059397–; y, 151/2017, de 21 de diciembre –NCJ062909–).

Ninguna indicación o referencia expresa en este sentido se encuentra en las sentencias sobre el IIVTNU, por lo que es difícil entender que en ellas se habría utilizado, implícitamente, una técnica que es bien conocida por el propio TC. Pese a que esta hubiera podido ser la vía, tras las necesarias adaptaciones al caso y con el establecimiento de un plazo determinado, un año, por ejemplo, que ha sido considerado perfectamente «razonable» en otras ocasiones, para intentar movilizar al legislador negligente o perezoso ante la amenaza de una eventual nulidad futura y contribuir mejor a evitar así, dentro de lo que puede hacer el TC, lo que sigue sucediendo a día de hoy en el ámbito del territorio de régimen común.

3. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC materialmente aditivos, sustitutivos y manipulativos: el nuevo supuesto de no sujeción, hecho imponible e impuesto

3.1. Planteamiento

Sin embargo, decir que las sentencias del TC sobre el IIVTNU reducen el alcance o ámbito objetivo de determinados preceptos sobre la base imponible y la gestión del impuesto, sin dejar de ser cierto, al deducirse de lo previsto en sus fallos, no llega a describir totalmente y con precisión lo que realmente se ha producido en relación con este tributo como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada. Porque, efectivamente, el carácter reductor de estas sentencias en el sentido indicado es lo que se deduce de lo que se afirma en la parte dispositiva de las sentencias, es decir, lo que se extrae a partir del modo en el que el TC se pronuncia sobre la inconstitucionalidad en las declaraciones formales de sus fallos.

Pero es que más allá de la forma o modo a través de los cuales se formula la inconstitucionalidad en el fallo de una sentencia del TC, lo que en verdad es relevante es la «operación» que materialmente realiza la sentencia constitucional sobre el precepto o preceptos afectados, incluyendo tanto su texto como, sobre todo, su contenido normativo (Díaz Revorio, 2007). Y situándonos en el ámbito del IIVTNU sobre el que recaen estas sentencias, hay que tener presente que el contenido normativo de determinados preceptos, como son los relativos a la base imponible de un tributo, es también el contenido normativo de otros

preceptos formalmente diferentes al referirse a otro elemento del tributo, el hecho imponible, pero que en realidad no están tan separados o aislados de aquellos. Puesto que las disposiciones reguladoras de la base imponible de un determinado tributo contribuyen también a perfilar el propio hecho imponible de esa figura tributaria.

Desde esta perspectiva, lo que ha hecho el TC en estas sentencias no es solo reducir el supuesto de hecho o ámbito material de determinados preceptos de la base imponible del IIVTNU y de la gestión del impuesto, al excluir de los mismos «las situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Es bastante más, es mucho más, es algo realmente distinto. Porque con ellas se ha incidido en el propio hecho imponible del IIVTNU, que también ha quedado modificado por efecto de las sentencias del TC, pese a que sobre el precepto que formalmente parece regular este elemento del tributo, el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que a la normativa de régimen común se refiere, no haya recaído la declaración de inconstitucionalidad. Lo mismo puede decirse de los apartados 3 y 4 del artículo 107, siguiendo en la normativa de régimen común, tampoco declarados inconstitucionales, pese a completar la regulación de la base imponible, por lo que «no dejan de formar un bloque con el» art. 107.1 (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ0699149–), aunque esto último es algo que ahora no nos interesa.

Puesto que aquello sobre lo que queremos llamar la atención es que si se ha modificado el hecho imponible de este impuesto local, dada la función que corresponde a aquel en relación con cualquier figura tributaria, lo que se ha llevado a cabo a través de las sentencias del TC ha sido la transformación o conversión del IIVTNU que aprobó el legislador en su momento en un igualmente denominado IIVTNU, pero que en realidad es un tributo distinto. Impuesto diferente que, además, ha adquirido una configuración ciertamente peculiar, desde la óptica de las categorías tributarias que conocemos. Lo que suscita algunas dudas desde la óptica de las funciones que corresponde al TC en nuestro sistema jurídico dentro de su control constitucional de las leyes.

3.2. El hecho imponible y la base imponible en el IIVTNU

Las relaciones existentes entre el hecho imponible y la base imponible en el IIVTNU configurado por su normativa reguladora han sido puestas de relieve de forma especialmente precisa en fechas recientes por el profesor Palao Taboada (2017). Ello lo ha hecho desde la perspectiva de analizar de modo crítico la tesis jurisprudencial dominante que ha entendido que cuando pudiera acreditarse que no se ha producido un incremento de valor no se habría realizado el hecho imponible del impuesto, lo que determinaba como consecuencia que no pudiera aplicarse el sistema objetivo de cuantificación previsto en las normas sobre la base imponible, que tendrían como presupuesto previo la realización del hecho imponible.

Señala Palao Taboada (2017):

El error esencial de la tesis jurisprudencial dominante consiste en estimar que existe un hecho imponible del IIVTNU constituido por la obtención de un incremento de valor que puede determinarse prescindiendo de las normas que a este efecto establece la ley del impuesto. Este hecho imponible sería, por tanto, autónomo e independiente de estas normas. Sin embargo, la ley del IIVTNU no establece las disposiciones de desarrollo del concepto de incremento de valor que serían indispensables para que esta noción pudiera ponerse en práctica; disposiciones cuya aplicación constituiría la estimación directa, que es, por tanto, inexistente. En ausencia de estimación directa, las normas legales de determinación de la base imponible (de carácter indiciario) son los únicos materiales aplicables e integran también simultáneamente la definición legal del hecho imponible. De este modo, el IIVTNU se convierte en sí mismo en un impuesto indiciario y la definición legal del hecho imponible en una cáscara vacía.

Estas ideas coinciden esencialmente con lo que pusieron de relieve diversos autores en relación con el IIVTNU creado por la normativa reguladora de las Haciendas locales de finales de los años ochenta, que sustituyó al antiguo impuesto municipal sobre la plusvalía. Así, entonces se señaló que con la referencia a un incremento de valor en la nueva legislación se habría recogido una «norma abstracta que no pasa de ser una formulación conceptual sin efecto normativo alguno» o «una mera declaración de intenciones sin contenido normativo» (Simón Acosta, 1991), o que la base imponible «crea un hecho imponible diferente», un «hecho imponible alternativo, que estará implícito en la propia disposición reguladora de la base» (Bueno Maluenda, 1997). También coincide esta concepción sobre el IIVTNU con las ideas presentes en estudios clásicos acerca de la estructura y contenido de la norma tributaria, de la relativa a la hoy denominada legalmente obligación tributaria principal, y en los que fueron decisivas también las aportaciones del profesor Palao. En ellos se identificaba su consecuencia jurídica (el nacimiento de una deuda tributaria en una determinada cuantía), a partir de la cual se deducía su presupuesto de hecho (el hecho imponible, entendido este en un sentido amplio), compuesto por la práctica totalidad de los preceptos reguladores de la figura tributaria de que se trate, incluidos desde luego los de la base imponible, al influir todos ellos en aquella consecuencia jurídica (con distintos matices, no obstante, Vicente-Arche Domingo, 1960; Sainz de Bujanda, 1966; Cortés Domínguez, 1985; Palao Taboada, 1988).

Desde nuestro punto de vista, algunas de estas ideas están presentes en gran parte de la argumentación de las sentencias constitucionales sobre el IIVTNU. Así lo revela especialmente la identificación por el TC del hecho o circunstancia al que realmente se anuda el gravamen del IIVTNU, que deduce de la regulación de la base imponible: «la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo)» en el momento de su transmisión, al anudar el legislador «a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido

a tributación que cuantifica de forma automática [...] con independencia no solo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de este incremento». Y esto lo hace el TC, con precisión, «(a)unque de acuerdo a la regulación del tributo su objeto es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado». También refleja de forma clara esta concepción el TC cuando reitera estas mismas ideas en sus dos primeras sentencias para rechazar el «planteamiento alternativo a la conclusión de inconstitucionalidad de la norma» a través de «una interpretación constitucional conforme», que es la que se defendía por la tesis jurisprudencial dominante antes mencionada.

Sin embargo, el TC, de forma totalmente incoherente con esa concepción que mantiene sobre el hecho imponible y la base imponible del IIVTNU, se olvida de ella al buscar y encontrar la razón de ser de la inconstitucionalidad en que habría incurrido aquella normativa, al identificar, a partir de lo anterior, el aspecto de los preceptos enjuiciados que únicamente habría vulnerado la norma fundamental y al delimitar al alcance objetivo de la declaración de inconstitucionalidad. Porque aquí el TC aleja y separa de la base imponible al hecho imponible, entendido en un determinado modo, considerando aplicables las exigencias constitucionales del principio de capacidad económica, por lo que al IIVTNU se refiere, solo al segundo y no a la primera. Lo que hace a partir de una distinción que había manejado en pronunciamientos anteriores entre la capacidad económica como «fundamento», que sería aplicable a este impuesto y como «medida» de la tributación (Auto del TC 71/2008, de 26 de febrero –NFJ043198–), que no sería de aplicación al IIVTNU, que había sido ya objeto de crítica doctrinal (Rodríguez Bereijo, 2009).

3.3. Los efectos de las sentencias del IIVTNU sobre su hecho imponible: la creación de uno nuevo mediante un supuesto de no sujeción

Con independencia de este error conceptual en la fundamentación de la inconstitucionalidad, lo importante a destacar ahora es que los efectos generados por las sentencias sobre los preceptos reguladores de la base imponible a que hicimos referencia con anterioridad, de que los supuestos o situaciones de inexistencia de incremento de valor han quedado excluidos, extraídos o extirpados de los mismos, son unos efectos que simultáneamente operan sobre el hecho imponible del impuesto. Y esto es así a pesar de que el fallo de las sentencias no declare la inconstitucionalidad del precepto formalmente dirigido a regular este elemento esencial del tributo, el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que a la normativa de régimen común se refiere, lo que es una decisión totalmente consciente del TC. De hecho, en las sentencias sobre la normativa de los territorios forales de Guipúzcoa y Álava, el TC se ocupa de excluir de modo expreso esta disposición del objeto del proceso constitucional con carácter previo al análisis del fondo del asunto, al ser uno de los preceptos de cuya constitucionalidad dudaban los órganos judiciales que plantearon las cuestiones de inconstitucionalidad. Esto significa que del hecho imponible del IIVTNU regulado en la nor-

mativa anterior a la declaración de inconstitucionalidad y como consecuencia de las sentencias del TC, han quedado fuera los supuestos de inexistencia de incremento de valor.

Y puesto que la delimitación negativa del hecho imponible, cuando responde a los mismos fines y principios de este, que es el principio de capacidad económica que fundamenta la declaración de inconstitucionalidad, está encomendada en el mundo de las categorías tributarias a los supuestos de no sujeción (Simón Acosta, 1995), lo que habría hecho realmente el TC sería la creación de un nuevo supuesto de no sujeción, desconocido hasta ahora en la normativa del impuesto, aquella inexistencia de incremento de valor (Cremades Schulz y Vélez Fraga, 2017). Tratándose de un supuesto de no sujeción, por otra parte, que no tendría un simple carácter didáctico, interpretativo o aclaratorio, como se ha entendido en ocasiones en este ámbito. Por el contrario, se trataría de un supuesto de no sujeción que contribuye a delimitar el hecho imponible mismo, un nuevo y distinto hecho imponible que habría sido configurado por las sentencias, al añadir al precepto regulador del hecho imponible algo tan trascendente como es la delimitación de la capacidad económica gravada en este impuesto, a través de la indicación de la que no es objeto de su gravamen: las «situaciones de inexistencia de incrementos de valor» en cuanto «situaciones inexpressivas de capacidad económica» quedan ya, por efecto de la inconstitucionalidad declarada, fuera del hecho imponible del IIVTNU. Dentro de él se encuentran solo, en consecuencia, *a sensu contrario*, los incrementos de valor en cuanto situaciones expresivas de capacidad económica.

3.4. El nuevo IIVTNU creado: la manipulación legislativa realizada por el TC con el resultado de un impuesto desfigurado

3.4.1. El nuevo IIVTNU resultante de las sentencias del TC

Con esto, además, a partir de la consideración del hecho imponible como «presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo» (art. 20 LGT), en este caso presupuesto fijado por la ley resultante de las declaraciones de inconstitucionalidad, el TC ha transformado o convertido el IIVTNU que creó el legislador en su momento en un tributo totalmente diferente, produciéndose así un nuevo cambio normativo de relevancia en la imposición local sobre las plusvalías inmobiliarias. El paso de la presunción a la ficción, en la concepción del profesor Eserverri Martínez (1993), que se dio en 1988 con la Ley reguladora de las Haciendas Locales, se podría haber convertido, en 2017, en una vuelta a la situación anterior, parcialmente, si bien ahora como efecto de una sentencia del TC, y no como consecuencia de una decisión del poder legislativo. Al menos si se entiende que el resultado al que se habría llegado sería el de una presunción *iuris tantum* de incremento de valor, como ha entendido recientemente la STS de 13 de febrero de 2019 (rec. núm. 4238/2017 –NFJ060280–).

En cualquier caso, prescindiendo de este último aspecto, que necesita un análisis más extenso (no es lo mismo entender como efecto de las sentencias que se permita la pue-

ba de existencia o no de incremento que considerar que de ellas se derive una presunción «legal» de incremento que traslada la carga de la prueba al particular, sin perjuicio de que una regulación legal de la prueba sí podría establecerse por la nueva normativa, como efectivamente ha ocurrido), y con independencia del problema relativo a la ausencia de un contenido sustantivo acerca de lo que se entienda por incremento de valor, de lo que nos ocuparemos después, lo que está claro, desde nuestro punto de vista, es que el impuesto creado por las sentencias del TC es un impuesto que no recaerá ya, pura y simplemente, sobre el incremento de valor determinado de modo objetivo según las reglas de la base imponible, que es lo que ocurría bajo la normativa anterior a dichas sentencias. El IIVTNU deja de ser, por tanto, pura y simplemente, un impuesto indiciario como era antes. No lo será, al menos en su integridad y de modo general, porque este impuesto ya no recaerá sobre las situaciones inexpressivas de capacidad económica, al excluirse del mismo los supuestos de inexistencia de incremento de valor. Lo que determinará, de modo reflejo, que siempre y solo gravará incrementos de valor que sean manifestación de situaciones expresivas de capacidad económica y no incrementos meramente supuestos, a partir de la aplicación de unas reglas objetivas de cálculo alejadas de la realidad del caso particular. Aunque estas reglas continúen siendo de aplicación, siempre que existan tales incrementos, llevando, por tanto, a resultados totalmente independientes de la cuantía de aquellos incrementos, determinantes solo del *an*, y no del *quantum*, del gravamen, aspecto sobre el que volveremos de inmediato.

Y si con estas sentencias el IIVTNU originalmente diseñado por el legislador se ha convertido o transformado en un impuesto totalmente diferente, no, pura y simplemente, indiciario, a partir del nuevo supuesto de no sujeción añadido con el que se delimita el propio hecho imponible, que pasa a ser un hecho imponible distinto al existente en la norma con anterioridad a las mismas, nos encontraríamos ante unas sentencias de las que podría decirse lo mismo que se ha señalado críticamente respecto a alguna sentencia anterior del TC: «el ejemplo más acabado de pronunciamiento "adjuntivo", creador o sustitutivo del legislador, todo a un tiempo» (Jiménez Campo, 1997).

Pero aquí aún no termina todo. Porque el hecho imponible creado por el TC a través de la inconstitucionalidad declarada sería un hecho imponible peculiar, singular, atípico o anómalo, desde la concepción del hecho imponible que conocemos hasta ahora. Se trataría de un hecho imponible, consistente en un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en cuanto manifestación efectiva de capacidad económica, que sería determinante exclusivamente de uno de los dos efectos que se derivarían ahora de la nueva norma tributaria resultante de la declaración de inconstitucionalidad en que se habría desagregado el tradicional efecto unitario de nacimiento de una obligación tributaria en una determinada cuantía. Este hecho imponible, dotado de una dimensión cuantitativa propia, sería únicamente a efectos del nacimiento de dicha obligación, sin influir en absoluto en su cuantía, de existir aquella, puesto que producido este hecho imponible, desaparecía su relevancia a efectos del impuesto al ser totalmente irrelevante para la determinación de la cuantía de

la obligación tributaria surgida. Esta, por el contrario, viene dada por las reglas objetivas de cálculo de la base imponible, que siguen siendo las mismas que existían anteriormente, y que poco tienen que ver con aquel incremento de valor.

Como consecuencia de lo anterior y en virtud exclusivamente de la intervención del TC se produce, como efecto de estas sentencias, la denunciada por Rubio de Urquía (2018) «incongruencia que supone acudir», a distintos efectos, «a valores reales» o «a un valor administrativo –valor catastral– corregido en función de la extensión del periodo de generación de la plusvalía –coeficientes–». Lo que, además, no es lo que ocurría ni siquiera en el impuesto reconstruido en virtud de una interpretación conforme y que es criticado atinadamente por el propio TC, aspecto que debe ser destacado para no equiparar totalmente lo que se ha hecho ahora por el supremo intérprete de la Constitución con lo que se venía haciendo desde hace tiempo en la práctica de los tribunales de justicia, sobre la base de algunas aportaciones doctrinales previas (Rubio de Urquía y Arnal Suría, 1989, entre otros): también en la base imponible debía prevalecer el incremento de valor de modo que las reglas legales objetivas de cálculo solo entrarían en juego cuando el primero fuera superior (STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012, rec. núm. 432/2010 –NFJ060280–).

En cualquier caso, no puede dejar de reconocerse que este que podríamos denominar desfigurado IIVTNU resultante de las sentencias del TC, al componerse en realidad de dos hechos imposables distintos, con sus respectivas dimensiones cuantitativas propias y separadas, y con funciones diferentes en la estructura del tributo, uno para determinar la existencia o no de la obligación tributaria y otro, en cuanto reflejo de los preceptos de la base imponible, para determinar su cuantía, es el impuesto que se ha convertido en realidad normativa procedente de los titulares del poder legislativo con las nuevas normas aprobadas en los territorios forales como consecuencia, directa en Guipúzcoa, Álava y Navarra o indirecta en Vizcaya, de dichas sentencias. Lo mismo sucederá en el ámbito del territorio de régimen común, de aprobarse una norma similar a la que hoy es simple proposición de ley presentada en el Parlamento. Lo que ha sido captado en parte acertadamente por algunos autores cuando se han referido, en un contexto de «parqueo del IIVTNU intentando conservar una fórmula objetiva muy cuestionable» que «lleva a una técnica deficiente en elementos esenciales del tributo» (Arana Landín, 2018), y de unas nuevas regulaciones que se decantan «claramente por afirmar la autonomía e independencia del hecho imponible frente a la norma de valoración que disciplina la cuantificación de la base imponible» (Mochón López, 2018): a unas «categorías conceptuales que deben calificarse de anómalas o "sui generis"», en las que se incluye especialmente un supuesto de «no sujeción singular» o «anómalo» (Arana Landín, 2018); o a una situación que «debe calificarse de insostenible», «dada la disparidad existente» en el «impuesto "Frankenstein"» en que «el nuevo IIVTNU se convierte», puesto que, por un lado, «para la determinación de si se ha producido o no el hecho imponible habrá que aplicar la técnica elaborada en el seno del ITPAJD», mientras que, por otro, «una vez constatado que la operación queda sujeta, se aplicarán las reglas específicas del impuesto en cuestión» (Mochón López, 2018).

3.4.2. Valoración desde la óptica del respeto a la libertad de configuración del legislador

Sin embargo, con independencia de que ese desfigurado IIVTNU sea también resultado y, por tanto, voluntad, de los titulares del poder legislativo, a partir de esas nuevas regulaciones, aunque estas son en realidad el efecto inducido de las sentencias del TC, en el contexto de una necesaria reforma urgente de mínimos, lo que aquí nos interesa destacar es que una transformación tan profunda en la configuración de un impuesto como la que se produce en relación con el IIVTNU como efecto derivado de inconstitucionalidad declarada, suscita importantes dudas acerca del efectivo respeto por parte del TC del espacio reservado al poder legislativo. Esta preocupación acerca del debido respeto al legislador precisamente es algo que ha estado siempre en el trasfondo de muchas sentencias del TC (tal como se ha recogido no solo en sus fundamentos jurídicos y fallos, sino a veces también en votos particulares), así como en la gran parte de las aportaciones doctrinales acerca de la función de control de constitucionalidad de las leyes, en particular en el ámbito de los pronunciamientos intermedios o atípicos, y de forma especialmente intensa en relación con las sentencias modificativas, reductoras, aditivas o sustitutivas, entre las que se pueden incluir, en los términos señalados, las relativas al IIVTNU.

En este sentido, se ha puesto de relieve entre nosotros que «la intervención positiva sobre la norma, integradora de los supuestos no contemplados por ella –señalaba Garrorena Morales (1999) en relación con las sentencias aditivas–, con la finalidad de sanar así *ex sententia* su inconstitucionalidad», al tratarse de una operación muy comprometida, «ha llevado a la doctrina a esforzarse por buscar criterios que nos orienten sobre cuándo esta conversión del Tribunal Constitucional en integrador de la norma puede considerarse justificada y cuándo no o, lo que es lo mismo, sobre cuándo aditividad es manipulación y cuándo deja de serlo. Y la respuesta más común –añadía– tiende a marcar, como una entendible frontera, lo que nace del respeto debido a la potestad normativa del legislador». Esto se ha concretado normalmente en los distintos autores que se han ocupado de esta problemática en entender que solo sería posible este tipo de pronunciamientos por el TC cuando el propio legislador hubiera definido ya el supuesto o caso que quedaría excluido o incluido en el precepto de que se trate tras la declaración de inconstitucionalidad o cuando dicho supuesto o caso fuera el único posible desde las exigencias constitucionales, sin existir además distintas alternativas normativas de adecuación a la norma fundamental, no pudiendo tampoco utilizarse este tipo de sentencias cuando hubiera la opción del legislador de eliminar la norma legal cuestionada (Jiménez Campo, 1997; Garrorena Morales, 1999; Gómez Montoro, 2001).

También en la doctrina alemana se han puesto de relieve ideas similares. En este sentido, inicialmente es planteado el problema desde una perspectiva general en los siguientes términos:

[...] el legislador –señala Kreuzberger (2007)– aprueba siempre una ley como unidad de técnica legislativa. Es decir, las normas, artículos y párrafos en particular

están compaginados entre sí e incluso en cuanto a su contenido son parcialmente dependientes unos de otros. Pues bien, a modo de ejemplo, si una regulación es eliminada puede ser modificada en gran medida la concepción general. Posiblemente esto ataca la libertad de configuración del legislador cuando es falseado a través de ello el sentido de la ley.

No obstante, en su análisis específico sobre los supuestos de modificación por la sentencia constitucional del contenido normativo de los preceptos legales sin alterar su texto (la llamada nulidad parcial cualitativa) señala esta autora, como punto de partida, que no puede darse una solución general apriorística en el sentido de entender que siempre se produciría con ellos una injerencia inadmisibles en las competencias del legislador. Además, destaca en particular que precisamente es el respeto al legislador y al principio de separación de poderes el que aboga a favor de limitar en la medida de lo posible el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad, en el sentido de que el control de constitucionalidad de las leyes se ejerza del modo más restrictivo posible. «En caso de nulidad total –que sería la otra alternativa, señala Kreutzberger (2007)– no es favorecido el trabajo legislativo en la medida de lo posible, sino "destruido" como totalidad».

La pauta básica que ofrece Kreutzberger (2007) para determinar cuándo sería admisible la reconstrucción de la norma por el TC en estos supuestos de nulidad parcial la conecta con la voluntad del legislador: únicamente cuando el legislador hubiera dictado la ley en el modo en que queda tras la sentencia si hubiera conocido su inconstitucionalidad parcial. No sería posible este tipo de pronunciamientos, sin embargo, debiendo entonces declararse una nulidad total de los preceptos enjuiciados, cuando la ley resultante de la sentencia ha quedado configurada de un modo como el que nunca el legislador la habría dictado de haber conocido la inconstitucionalidad de la parte del contenido normativo correspondiente.

Conocer si el legislador hubiera dictado una ley sobre el IIVTNU que excluyera de la aplicación del sistema objetivo de cálculo del incremento previsto en ella los supuestos de no incremento que deberían ser determinados de modo diferente a partir de datos directamente conectados con la realidad, para excluir el gravamen de las situaciones inexpressivas de capacidad económica, es difícil. Puesto que debe entenderse, como es lógico, que el legislador partía de que la ley era totalmente constitucional y por eso la configuró de ese modo. Lo que es claro, no obstante, es que lo que rodeó el proceso de elaboración y aprobación de la norma fue una voluntad decidida por un modelo de impuesto que prescindiera de la realidad de los incrementos de valor supuestamente sometidos a gravamen, a partir de los amplios y variados problemas que suscitó la aplicación de la normativa del precedente impuesto municipal sobre la plusvalía (Simón Acosta, 1991; Bueno Maluenda, 1997).

Esto, sin embargo, no debería ser totalmente decisivo para concluir que el legislador no hubiera configurado el impuesto del modo en que resulta de la reciente declaración de inconstitucionalidad que le afecta, de hacer sabido de la contradicción parcial con la Constitución del que creó. Puesto que, como precisa Kreutzberger (2007), lo relevante no es la

voluntad subjetiva del legislador, sino su voluntad objetiva, que se mide desde la óptica de que la «ley restante» tras la declaración de nulidad parcial tenga sentido, en cuyo caso, corresponde a la voluntad objetiva del legislador. Y el que la ley sea «plena de sentido se mide a partir de qué objetivos y fines originariamente persigue la ley y si los mismos son aún garantizados a través de la ley restante». Desde esta óptica, no obstante, vuelven a surgir dudas: los objetivos principales de simplificación en la aplicación del tributo por unos entes locales muy distintos entre sí y dotados de unas capacidades de gestión normalmente limitadas que perseguía la regulación inicial del IIVTNU, siguen cumpliéndose con el nuevo impuesto, al mantenerse el sistema objetivo de cálculo de la base imponible, pero en menor medida o extensión, al existir como presupuesto previo de la eventual aplicación de dicho sistema objetivo la efectiva realización de un incremento, de acuerdo con datos más conectados a la realidad de cada caso particular.

De todos modos, la evidente injerencia por parte de las sentencias sobre el IIVTNU en las competencias del legislador y en la libertad de configuración dentro de la cual a él solo le corresponde decidir, se aprecia claramente a partir de los criterios antes señalados manejados por la doctrina española: ni el supuesto de incremento de valor cuya inexistencia es expulsada de la normativa había sido definido por el legislador, lo que suscita un problema adicional sobre el que entraremos de inmediato; ni la solución a través de excluir los casos de inexistencia de incremento en un modelo general de impuesto indiciario es la única exigible constitucionalmente, al existir una amplia variedad de posibilidades, como lo revelan las distintas propuestas de *lege ferenda* en relación con este impuesto, entre las cuales, además, se encuentra también su propia supresión (Chico de la Cámara, 2017; Marín-Barnuevo Fabo, 2017; Varona Alabern, 2018). De ahí que pueda concluirse que en este caso el TC, a diferencia de lo que ocurrió, por ejemplo, en su STC 193/2004 (NFJ018541) sobre el IAE (el supuesto de baja durante el año en este impuesto nada tiene que ver con el de incremento de valor en el IIVTNU), fue más allá de lo que legítimamente le corresponde en su función de control de la constitucionalidad de las leyes, por lo que su pronunciamiento habría sido claramente un pronunciamiento, no tanto reductor, reconstructivo, modificativo, aditivo o sustitutivo, tomado de forma lícita, sino agresivamente manipulativo, en el sentido más peyorativo del término, que se olvida del debido respeto a la libertad de configuración del legislador (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014).

No creemos que sea razón suficiente para sostener otra cosa la alegada por Kreutzberger (2007): la posibilidad que tiene en todo momento el legislador de dictar una nueva regulación, corrigiendo, en su caso, por tanto, la resultante de la sentencia del TC. Porque a diferencia de este último, que solo actúa controlando las leyes que se someten a su enjuiciamiento, destaca esta autora que el legislador no tiene este tipo de limitaciones por lo que puede por propia iniciativa dictar leyes nuevas o modificar las existentes, aunque sean perfectamente constitucionales. Por este motivo, si el titular del poder legislativo –señala Kreutzberger (2007)– considera inadecuada la «ley restante» o si es de la opinión que, en su nueva configuración, resultante de la sentencia constitucional, no corresponde al fin perseguido o no cumple ya las funciones de la ley originaria, nada obstaculizaría una nueva regulación.

Sin embargo, no debe admitirse, en nuestra opinión, la entrada del TC en un lugar, exclusivo del legislador, por el mero hecho de que este tenga el poder de desalojarlo cuando quiera, a través de una nueva regulación que sustituya la que habría sido creada por aquel, lo que solo puede hacerse con posterioridad y frente a una actuación del TC que no le corresponde constitucionalmente.

3.4.3. La falta de un concepto normativo suficientemente determinado de incremento de valor determinante de la sujeción o no al impuesto: reserva de ley, seguridad jurídica, sentencias aditivas de principio y reparación de la inconstitucionalidad compartida con los aplicadores del derecho

La ausencia en la normativa del IIVTNU enjuiciada por el TC de un concepto sustantivo de incremento de valor, distinto al resultante de la aplicación del sistema objetivo de cálculo de la base imponible, la consciente y voluntaria autocontención (*self-restraint*) del supremo intérprete de la Constitución en sus sentencias sobre el mismo al encomendar al legislador la tarea de su determinación, así como también la fuerte y clara reprensión contenida en las dos primeras sentencias a la aplicación de la normativa anterior a través de una «interpretación constitucional» «salvadora de la norma cuestionada», han sido también argumentos básicos de la llamada tesis maximalista.

Son claras, en este sentido, las palabras de uno de los primeros pronunciamientos jurisdiccionales al respecto, posteriormente repetido en muchos otros, cuando se señalaba 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...) 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 (STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–).

Desde nuestro punto de vista, dejando a un lado la apelación o llamada al legislador ya examinada, los consistentes y fundamentados reparos que puso el TC a la aplicación de la

normativa anterior a través de interpretación conforme salvadora de la norma no conducen necesariamente a esta imposible aplicación de la normativa resultante de las sentencias hasta la aprobación de la nueva, que es defendida en la tesis maximalista. Puesto que la crítica del TC se refiere a una situación previa a su pronunciamiento, que por sus efectos modificativos sobre las normas afectadas la cambian radicalmente. Como ha señalado Varona Alabern (2018):

[...] lo que antes de aquella sentencia no estaba permitido al juez, sí lo estaría tras la publicación de este pronunciamiento, que estaría proporcionando al juez ordinario la cobertura jurídica que antes no poseía y mediante la cual podría facilitar al contribuyente la posibilidad de probar la inexistencia de plusvalía.

Esto tiene mucho que ver con la característica peculiar que tiene la operación que se realiza con las sentencias reconstructivas o de nulidad parcial cualitativa frente a lo que ocurre con la interpretación conforme, pese a sus semejanzas en algunos aspectos (Díaz Revorio, 2007, habla de sentencias interpretativas en sentido amplio), que es la de que solo puede realizarla el TC y no cualquier juez o tribunal que, sin embargo, sí puede realizar interpretaciones conformes (Kreutzberger, 2017).

Por este motivo, y puesto que tras las sentencias, y antes de la intervención del legislador que aún no se ha producido en la normativa de régimen común, seguimos sin tener un concepto sustantivo de incremento de valor, esta situación debe ser valorada desde lo que el TC ha llevado a cabo en dichas sentencias, que es, según hemos argumentado ampliamente hasta ahora, reparar él mismo la inconstitucionalidad. Dicho con otras palabras, el cierto vacío legal que se produce tras las sentencias, por lo que se refiere a un insuficientemente determinado concepto de incremento de valor (este sería el «vacío normativo» al que se ha referido recientemente la STC 44/2019 –NCJ063978–), no debe ser examinado a efectos de averiguar el sentido o significado de los pronunciamientos del TC, que es lo que se hace cuando se utiliza para sostener la llamada tesis maximalista. Sino que esta situación, que no puede dejarse pasar por alto, debe ser valorada desde lo que efectivamente ha hecho el TC, en el sentido de que si habiéndolo realizado, podría o no haberlo hecho, en el marco de las funciones que le corresponden en un proceso de control de constitucionalidad de las leyes.

Es aquí, por tanto, donde deben valorarse las exigencias del principio de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica claramente afectadas por una situación de un insuficientemente determinado concepto de incremento de valor, que se han puesto sobre la mesa del debate generado por las sentencias sobre el IIVTNU, aunque desde la mencionada óptica de averiguar el sentido o significado de estas últimas. Lo que ha sido resuelto por el TS en su Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) de un modo que debe ser objeto de análisis crítico. No sin antes señalar que si un tribunal de justicia tenía fundadas dudas de que la situación normativa resultante de las sentencias, debido a la falta de aquel concepto sustantivo de incremento de valor, podía vulnerar las exigencias cons-

titucionales del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica, podía haber hecho algo distinto a lo que se hizo por la tesis maximalista, que fue resolver inaplicando la normativa reguladora del IIVTNU: plantear una cuestión de inconstitucionalidad sobre los preceptos resultantes de las sentencias del TC, con lo que se podía haber dado la ocasión a este para que aclarara las dudas suscitadas por sus sentencias.

Sin poder entrar aquí en detalles, no es fácil entender que no encuentre el TS quiebra alguna del artículo 31.3 de la CE en la «omisión legal» que él mismo reconoce en el artículo 104.1 del TRLRHL, a diferencia de lo que ocurriría en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) respecto al concepto de valor *real*, que es la que le lleva a considerar que haya sido «la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor *real* para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanen del principio de capacidad económica». Sobre todo cuando esto lo argumenta el TS:

[...] por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *prius* fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) –no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales– cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Dejamos a un lado este último aspecto de que la existencia de una plusvalía real «resulta perfectamente constatable» de forma semejante a como había entendido la STC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087), citada por el TS en relación con los medios de comprobación de valores a efectos de determinar el valor real, pese a su relevancia, por las grandes diferencias existentes entre el tipo y el grado de indeterminación del concepto de valor real de la normativa de los impuestos patrimoniales y el modo de llenarlo de contenido, respecto al concepto de incremento de valor, con sus muy diferentes variedades posibles («comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos», por ejemplo, STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–). Y nos centramos en el resto: ese «*prius* fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo» de la base imponible al que se refiere el TS, novedoso en el mundo de las categorías tributarias, es realmente el hecho imponible del impuesto, aunque el hecho imponible peculiar al que hacíamos referencia con anterioridad al influir solo en el nacimiento de la obligación tributaria y no en su cuantía. Lo que está implícito en otro lugar de la sentencia al aludir a la posibilidad existente tras la declaración

de inconstitucionalidad «de 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». Y el que ese hecho imponible peculiar no sea «un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales», tal como precisa acertadamente el TS, es por la creación de ese hecho imponible atípico por el propio TC. Pero no parece que exista duda alguna de que también a este hecho imponible peculiar o atípico, le serían aplicables las mismas exigencias derivadas del principio de reserva de ley tributaria de los «tradicionales» elementos esenciales del tributo: el hecho imponible y los elementos de cuantificación, entre los que se incluye la base imponible, que es el valor real en el ITP y AJD que menciona el TS (también crítica Litago Lledó, 2018).

Por tanto, desde nuestro punto de vista, la ausencia de un concepto de incremento de valor suficientemente determinado tras las sentencias del TC supone una vulneración de las exigencias constitucionales de la reserva de ley y, en consecuencia, también de la seguridad jurídica. Pero ello no lleva, como sin embargo ha considerado la tesis maximalista, a entender que hasta la aprobación de la nueva normativa no sería posible la aplicación de lo que queda de regulación del IIVTNU tras aquellas. Sino simplemente a cuestionar el adicional exceso en las funciones que corresponden al TC en nuestro sistema jurídico, más allá de las invasiones en la esfera de libertad del legislador antes señaladas, al haber entrado también en el ámbito de la reserva de ley tributaria llevando a una situación no compatible con las exigencias del principio de seguridad jurídica.

Esto, además, finalmente, podría conducir también a entender que el TC habría realizado en estas sentencias un pronunciamiento singular equivalente a los que se han encontrado en la práctica de la Corte Constitucional italiana:

[una de] las sentencias aditivas de principio, en las cuales el tribunal o sala constitucional establece un principio jurídico [este sería aquí, el de capacidad económica, concretado en las situaciones expresivas o inexpressivas de la misma respecto a los incrementos de valor] que debe ser desarrollado por el legislador al reelaborar la ley inconstitucional [tal como han hecho las nuevas normativas del IIVTNU] y que, entre tanto, puede ser concretado en los casos sujetos a su conocimiento. Este es un supuesto excepcional –se precisaba– en el cual la sentencia aditiva no repara directamente la inconstitucionalidad advertida, sino que reclama la actuación del legislador para solventarla de manera definitiva, y de los tribunales, para hacerlo de modo provisional (Casal, 2014).

Con lo que entonces estaríamos en presencia de un modo de reparación de la constitucionalidad conculcada no unilateral, solo por el TC, sino compartida, si bien no con el legislador, sino con otros poderes públicos (los tribunales de justicia), al que se ha hecho referencia también en España (Jiménez Campo, 1997), incluso parece que igualmente en relación con esta problemática del IIVTNU (Ruiz Almendral, 2018).

Sin embargo, entonces no podría desconocerse la peculiaridad del ámbito material sobre el que habría recaído este método de reparación compartida, el de la materia tributaria, en el que existe un importante protagonismo, además de la Administración tributaria, de los particulares. Por decirlo de un modo que se entienda: al llenar de contenido un particular el concepto de incremento de valor, a efectos de instrumentar su prueba de un no incremento (utilizar las escrituras o un dictamen pericial, incluir o no los gastos de adquisición, los de urbanización, etc.), lo que habría de hacer él mismo en cumplimiento de sus obligaciones de presentar la autoliquidación del impuesto, estaría contribuyendo también a la reparación de la inconstitucionalidad constatada por el TC. Es cierto que esta reparación ya habría sido conseguida, en una primera fase, por el propio TC, con la reconstrucción normativa lograda con la referencia a las situaciones de inexistencia de incrementos de valor, en cuanto inexpresivas de capacidad económica. Pero esta reparación por el supremo intérprete de la Constitución habría sido aún insuficiente por el elevado grado de indeterminación de aquellas. Lo que hace suscitar el interrogante acerca de si es adecuado, si es conforme a nuestro sistema constitucional, añadir, a las ya amplias cargas atribuidas a los particulares en la aplicación de los tributos en virtud de la llamada privatización de la gestión tributaria, la tarea de... reparar la inconstitucionalidad de las leyes, aunque solo sea en supuestos excepcionales.

Referencias bibliográficas

- Arana Landín, S. (2018). Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa. *Tributos locales*, 134.
- Benda, E., Klein, E. y Klein, O. (2012). *Verfassungprozessrecht. Ein Lehr- und Handbuch*. (3.ª ed.). München: Müller.
- Bueno Maluenda, M. C. (1997). Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). *Revista de Hacienda Local*, 80.
- Casal, J. M. (2014). Tipología de las sentencias dictadas en el control de constitucionalidad de las leyes (una aproximación comparada). *Jueces para la democracia. Información y debate*, 79.
- Cortés Domínguez, M. (1985). *Ordenamiento tributario español*. (4.ª ed.). Madrid: Civitas.
- Cremades Schulz, M. y Vélez Fraga, M. (2017). Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 46.
- Chico de la Cámara, P. (2017). Algunas propuestas de *lege ferenda* para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la Plusvalía Municipal a nuestra Constitución. *Plusvalía Municipal y Juris-*

- prudencia Constitucional. Monografías Tributos locales*, 3. Madrid: Renta Grupo Editorial.
- Díaz Revorio, F. J. (2007). Tipología y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en los procedimientos de inconstitucionalidad ante la reforma de la LOTC. En P. Pérez Tremps (coord.), *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Eseverri Martínez, E. (1993). Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica. *Gaceta Fiscal*, 108.
- Fernández Pavés, M. J. (2018). *¿En qué situación está el impuesto de «plusvalía»? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Fernández Segado, F. (2011). El Tribunal Constitucional español como legislador positivo. *Pensamiento Constitucional*, 15.
- García Frías, A. (2017). Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo. *Revista Española de Derecho Financiero*, 175.
- García Novoa, C. (2017). La capacidad económica otra vez. Tribulaciones sobre el contenido y efectos de una sentencia. *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria (politicafiscal.es)*.
- Garrarena Morales, A. (1999). Artículo 164. Condiciones y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional. En O. Alzaga (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*. (Vol. XII). Madrid: Edersa.
- Gómez Montoro, A. J. (2001). Comentario al artículo 39. En J. L. Requejo Pagés (coord.), *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*. Madrid: Tribunal Constitucional/BOE.
- Herrera Molina, P. M. (1996). Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales). *Quincena Fiscal*, 13.
- Jiménez Campo, J. (1997). Qué hacer con la ley inconstitucional. En VV. AA., *La sentencia sobre la constitucionalidad de la Ley*. Madrid: Tribunal Constitucional/Centro de Estudios Constitucionales.
- Kreutzberger, S. (2007). *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang.
- Litago Lledó, R. (2018). Nulidad por inconstitucionalidad de los ingresos realizados por IIVTNU: dificultades para su aplicación práctica por los Órganos Jurisdiccionales Contencioso-Administrativos. *Tributos Locales*, 137.
- Malvárez Pascual, L. A. (1998). *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*. Madrid: AEDAF.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 409.
- Menéndez Moreno, A. (2017). La valoración de los inmuebles urbanos o convertir el agua en vino. *Quincena Fiscal*, 8.
- Merino Jara, I. (2017). Inconstitucionalidad parcial del IIVTNU. *Forum Fiscal*, 230.
- Miguélez Freire, A. (2018). La exigencia del IIVTNU tras las sentencias del Tribunal Constitucional. *Revista Interactiva de Actualidad. AEDAF*, 5.
- Mochón López, L. (2018). La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del

- Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco. *Quincena Fiscal*, 21.
- Orón Moratal, G. (2017). La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto de plusvalía en territorios forales y el estímulo para que desaparezca sobrevenidamente el objeto en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes. *Plusvalía Municipal y Jurisprudencia Constitucional. Monografías Tributos locales*, 3. Madrid: Renta Grupo Editorial.
- Palao Taboada, C. (1988). ¿Quiénes son los sujetos pasivos en la unidad familiar? *Gaceta Fiscal*, 59.
- Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2.
- Pérez Ron, J. L. (1997). Exenciones por incapacidad en el IRPF. Comentario a la Sentencia 134/1996, de 22 de julio, del Tribunal Constitucional. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.
- Rodríguez Bereijo, A. (2009). Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero). *Revista Española de Derecho Financiero*, 142.
- Rubio de Urquía, J. I. y Arnal Suría, S. (1989). *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Madrid: Publicaciones Abellá.
- Rubio de Urquía, J. I. (2017). El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la Plusvalía municipal; ahora toca que se pronuncie el legislador. *Tributos Locales*, 129.
- Rubio de Urquía, J. I. (2018). El alcance de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana según el Tribunal Supremo. *Tributos Locales*, 135.
- Ruiz Almendral, V. (2018). Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427.
- Sainz de Bujanda, F. (1966). Análisis jurídico del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. (Vol. IV). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Simón Acosta, E. (1991). La valoración en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y en el Impuesto Municipal sobre Solares. En AA. VV., *Valoración en derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Simón Acosta, E. (1995). Artículo 44 IRPF. En E. Simón Acosta (coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Pamplona: Aranzadi.
- Utande San Juan, J. M. (2018). Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Informativo tributario. BITplus. Registradores de España*, 208.
- Varona Alabern, J. E. (2018). Presente y futuro de IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad. En VV. AA, *Hacia una futura reforma de los tributos locales. Monografías Tributos locales*, 4. Madrid: Renta Grupo Editorial.
- Vicente-Arche Domingo, F. (1960). Consideraciones sobre el hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 39.