

Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas

Violeta Ruiz Almendral

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Carlos III de Madrid

Letrada del Tribunal Constitucional

EXTRACTO

El Tribunal Constitucional ha anulado parcialmente el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, al considerarlo contrario a la Constitución por gravar, en muchos casos, transacciones en las que no se ponía de manifiesto capacidad económica alguna.

La aplicación práctica de esta doctrina viene suscitando numerosos problemas. El objeto de este trabajo es abordar dos de ellos, directamente relacionados, que se han puesto de manifiesto a raíz de la declaración parcial de inconstitucionalidad: el primero es la prueba posible de la minusvalía, tanto en la vía administrativa como en la judicial, cuestión solo parcialmente aclarada por el Tribunal Supremo. El segundo es la confusión acerca de la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes o de instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los supuestos de cosa juzgada.

Palabras clave: impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; capacidad económica; declaración de inconstitucionalidad; efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional.

Fecha de entrada: 12-08-2018 / Fecha de aceptación: 11-09-2018

Scope and consequences of the Spanish Constitutional Court's Opinions on the municipal Land Value Tax: problematic issues

Violeta Ruiz Almendral

ABSTRACT

The Spanish Constitutional Court recently declared the municipal Land Value Tax partially contrary to the Constitution, but only to the extent that transactions which reflected no ability to pay at all were being subject to the tax.

The practical implementation of the Court's opinions on this tax has been the subject of much controversy. This article focuses on some of the issues that have arisen from this case law. In particular, the article deals, first, with the problem of the burden of proof, both in the administrative and judicial procedures. This issue has only been partially clarified by the Spanish Supreme Court. Second, the article tackles the ongoing confusion about exactly what the effects and scope of the declaration of unconstitutionality are. Specifically, it assesses whether past tax assessments, which have not been challenged in the past, may now be revised, and whether taxpayers may claim damages to the tax legislator, following a declaration of liability.

Keywords: land value tax; ability to pay; declaration of unconstitutionality; consequences of the Constitutional Court's opinions.

Sumario

- I. Introducción: ¿Es un problema el limitado alcance de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)?
- II. La prueba posible de la minusvalía
 1. La doctrina del TC sobre la prueba: Una breve recapitulación
 2. La prueba posible de la minusvalía: El mandato de las SSTC y el problema de la determinación del valor en los impuestos patrimoniales
 3. La aclaración (parcial) de la STS sobre la prueba
 4. Conclusión: El óptimo constitucional y el problema de determinar cuándo se está (in)-cumpliendo la doctrina del TC
- III. Las consecuencias de la no limitación de efectos de las sentencias sobre el IIVTNU
 1. La no limitación de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad como regla general
 2. La ausencia de una doctrina constitucional sobre la limitación de efectos
 3. Razones concretas para no limitar efectos en el caso del IIVTNU
 4. Las situaciones administrativas consolidadas no son intangibles en este caso: Consecuencias para las liquidaciones firmes
 5. Recapitulación y conclusión: Las liquidaciones firmes sí deben poder ser revisadas tras una declaración de inconstitucionalidad
- IV. Conclusión

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Ruiz Almendral, V. (2018). Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas. *RCyT. CEF*, 427, 111-146.

I. INTRODUCCIÓN: ¿ES UN PROBLEMA EL LIMITADO ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)?

La declaración parcial de inconstitucionalidad del IIVTNU, tanto en su regulación foral (Sentencias del Tribunal Constitucional [SSTC] 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176– [norma foral de Guipúzcoa]; 37/2017, de 1 de marzo –NFJ066091– [norma foral de Vitoria-Gasteiz]; 48/2017, de 27 de abril –NCJ062355– [norma foral de Vitoria-Gasteiz]; y 72/2017, de 5 de junio –NCJ062507– [ley foral de Navarra]); como en la del sistema común, contenida en la Ley de Haciendas locales –LHL– (SSTC 57/2017, de 11 de mayo –NCJ062414–; y 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–), sigue generando una gran litigiosidad. Como es sabido, el Tribunal Constitucional (TC) se limitó a declarar la inconstitucionalidad del impuesto en uno de sus efectos: el que supone el gravamen de ganancias ficticias, al impedir al contribuyente la prueba en contrario, de manera que:

«El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión». (STC 26/2017, FJ 7.º; confirmada por el resto)

Como es sabido, lejos de zanjar los problemas que la aplicación práctica de este impuesto venía planteando, las sentencias del TC parecería haberlos agravado, al menos a la vista de la persistente litigiosidad. Este ha sido, de hecho, el juicio mayoritario de la doctrina¹.

Ciertamente, la decisión de declarar inconstitucional solo aquello que realmente es insalvable, en lugar de toda la configuración del impuesto, puede ser problemática si, como en este caso, crea de inmediato un tributo «alternativo» en la práctica, pues el IIVTNU, pese a su engañosa denominación, nunca fue pensado para determinar la ganancia real. Sin embargo, esta forma de actuar es más coherente con la función misma del TC, que no es crear ni contribuir a crear un sistema perfecto y elegante, coherente en todos sus aspectos, sino expulsar –si es posible, de manera radical y

¹ Es difícil encontrar alguna opinión favorable a dichas sentencias. Sin ánimo de exhaustividad, entre las principales opiniones críticas nos interesa resaltar las contenidas en los siguientes trabajos: Marín-Barnuevo (2017); Martín (2017); Orón (2017); Palao (2017, pp. 21 y ss).

por tanto sin limitación de efectos— aquellas normas o disposiciones que no pueden encajar de ninguna manera en el orden constitucional vigente. Es tarea del legislador, de la que no puede abdicar, reconstruir después el sistema, una vez eliminada la pieza problemática. Llama por ello la atención que la omisión del legislador, y el subsiguiente caos generado, no haya provocado mayor estupor.

A mayor abundamiento, un examen de conjunto del tipo de controversias que se vienen planteando permite concluir que la situación actual no es sin más imputable a la doctrina constitucional sobre el IIVTNU. Más bien lo sucedido es que los fallos del tribunal han contribuido a poner de relieve la panoplia de problemas sin resolver tanto en relación con la prueba en los procesos tributarios como en relación con los efectos mismos de las declaraciones de inconstitucionalidad.

Al mismo tiempo, y además de la (incomprensible) pasividad del legislador estatal, sin duda ha contribuido a la conflictividad la interpretación «creativa» que de la doctrina del tribunal han hecho tanto algunas Administraciones locales como algunos tribunales. Por poner solo un ejemplo, tras el dictado de las citadas SSTC, ciertas salas de lo contencioso-administrativo de algunos tribunales superiores de justicia estimaron que el IIVTNU no podía liquidarse, y que la única conclusión posible de la doctrina del TC era considerar el mismo nulo en cualquier caso. En esencia, tales resoluciones venían a concluir que la STC 59/2017, de 11 de mayo, habría expulsado en la práctica el impuesto del ordenamiento jurídico, *ex origine*, lo que implica la desaparición de cualquier regla de cálculo de la plusvalía gravable con el IIVTNU, haciendo «imposible la exigencia de dicho tributo en tanto que no se aprueben por el legislador nuevas reglas para la determinación de la base imponible»². Tal sorprendente tesis, sin apoyo alguno en las citadas sentencias del TC, y que generosamente se ha denominado «tesis maximalista» (cuando quizá habría sido más adecuado hablar de tesis «rebelde» o al menos, «creacionista»), ha sido rechazada de forma contundente por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia 1163/2018, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de julio (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–).

En fin, debe desde este momento resaltarse que, en las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en los asuntos citados, el TC no resuelve, como es lógico, dados los limitados términos

² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 30 de octubre de 2017 (rec. núm. 8/2017 –NFJ071135–) que, con cita de otras sentencias (Sentencias núm. 512/2017, de 19 de julio, Sala Contencioso-Administrativa del TSJ de Madrid (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–) y núm. 157/2017, de 22 de septiembre, Sala Contencioso-Administrativa, del TSJ de Castilla y León, sede Burgos (rec. núm. 21/2017 –NFJ068463–), afirmó que no había «cobertura normativa legal para la exacción del tributo», con este razonamiento:

«[...] en el bien entendido aquí de que de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no solo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española, sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional».

de los pleitos planteados, la mirada de problemas que venía generando la aplicación práctica de este tributo desde hace años. Estos problemas no son nuevos, de modo que no surgen, sino que se acrecientan o se evidencian con el desplome de los precios de venta de inmuebles en algunas zonas del territorio español. De hecho, el problema constitucional examinado en las resoluciones citadas del TC se ciñe al examen del impuesto desde la perspectiva del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución española [CE]), sin que se aborden los problemas de prueba que se venían suscitando en la práctica. Por ello, una vez descartado desde el inicio el examen desde la perspectiva de la prueba y su valoración (art. 24.1 y 2 de la CE), lógicamente tampoco se delimita en las sentencias constitucionales cuáles habrán de ser los medios idóneos para probar la inexistencia de incremento de valor del terreno al momento de la transmisión.

La doctrina ya se ha ocupado de examinar las citadas resoluciones del TC y las distintas posibilidades interpretativas³. Por ello, el objeto de este trabajo se limita a abordar de forma sucinta dos problemas prácticos, directamente relacionados, que se han puesto de manifiesto a raíz de la declaración parcial de inconstitucionalidad:

- El primero es la prueba posible de la minusvalía, tanto en la vía administrativa como en la judicial, cuestión solo parcialmente aclarada en la STS de 9 de julio de 2018 citada.
- El segundo es la confusión acerca de la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes, o de instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los supuestos de cosa juzgada.

II. LA PRUEBA POSIBLE DE LA MINUSVALÍA

1. LA DOCTRINA DEL TC SOBRE LA PRUEBA: UNA BREVE RECAPITULACIÓN

Para evaluar, desde una perspectiva constitucional, los problemas de prueba que se están suscitando en la práctica, y en concreto para determinar en qué medida se está dando cumplimiento a la doctrina del TC en las sentencias citadas, deben tenerse en cuenta dos aspectos:

1) En primer lugar, que la razón de la inconstitucionalidad no radica en sí en la imposibilidad de probar la minusvalía en un proceso desde la perspectiva del artículo 24 de la CE, sino en la infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la CE). Esto es relevante porque afecta e incide directamente sobre el tipo de mandato que se envía a los aplicadores de la norma parcialmente declarada inconstitucional. Pero, además, limita sustancialmente las vías reaccionales,

³ Por todos: Marín-Barnuevo (2017); Martín (2017); Menéndez (2018a y 2018b); Orón (2017); Palao (2017); Triana (2017); Utande (2017a y 2017b).

pues el artículo 31.1 de la CE no es un derecho fundamental y, por tanto, no es directamente protegible mediante el recurso de amparo.

La posible infracción del artículo 24.1 en conexión con el 24.2 de la CE quedó tempranamente excluida del debate acerca de la posible inconstitucionalidad del IIVTNU. En efecto, la cuestión de la prueba quedó expresamente extramuros del pleito en la STC 26/2017 y posteriores, al considerarse que el tema central era la ficción legal, y no el uso de medios de prueba (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1.º f). En esencia, se asumió que, en todo caso, una vez desaparecida la ficción jurídica, nuestro sistema de prueba abierta y de libre valoración de la misma no limita la actuación de los órganos judiciales en el seno de un proceso, que se rige por los artículos 60 y 61 de la Ley 29/1998, de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA):

«f) Aun pudiendo ser parámetro de la constitucionalidad de los preceptos impugnados el artículo 24 de la CE, según acabamos de constatar, lo cierto es que el órgano judicial basa su duda en la atribución por la normativa, en todo caso, y en virtud de las reglas legales que contempla, de un incremento de valor en el terreno, sin impedir el gravamen de minusvalías reales, al imposibilitar su acreditación, lo que conduce –señala– al gravamen de inexistentes incrementos de valor y, por tanto, al gravamen de capacidades económicas irreales, en contra de la previsión del artículo 31.1 de la CE. Pues bien, 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, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 de la CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de acuerdo con su capacidad económica", que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial. En suma, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración de este mandato constitucional y no, cual pretende el órgano judicial, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 de la CE)». (STC 26/2017, FJ 1.º f)

2) En segundo lugar, sobre el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 de la CE existe ya una amplia y consolidada doctrina del TC⁴, en la que se ha afirmado que presenta una estrecha relación con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE), así como con el derecho de defensa (art. 24.2 de la CE), del que es realmente inseparable.

⁴ Entre otras muchas, *vid.*: SSTC 1/1996, de 15 de enero –NCJ063426–, FJ 2.º; 26/2000, de 31 de enero –NFJ008803–, FJ 2.º; 246/2000, de 16 de octubre –NCJ051791–, FJ 3.º; 133/2003, de 30 de junio –NSJ013718–, FJ 3.º; 88/2004, de 10 de mayo –NSJ014851–, FJ 3.º; 4/2005, de 17 de enero –NSJ016580–, FJ 3.º; 359/2006, de 18 de diciembre –NCJ041473–, FJ 2.º; 77/2007, de 16 de abril –NFJ025709–, FF. JJ. 2.º y 3.º; y 86/2008, de 21 de julio –NCJ046452–, FJ 3.º.

Esta doctrina se ha recordado recientemente en la STC 128/2017, de 13 de noviembre –NCJ062842–, cuyo FJ 4.º es pertinente transcribir:

«Precisamente esta inescindible conexión [entre el art. 24.1 y 2 de la CE] nos ha permitido afirmar que el contenido esencial del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa se integra por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso.

De acuerdo con esa doctrina, las notas caracterizadoras de este derecho fundamental y de su protección constitucional son, esencialmente, en cuanto aquí interesa, las siguientes:

a) El derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa es un derecho de configuración legal, por lo que su ejercicio habrá de ajustarse a las normas reguladoras de cada orden jurisdiccional. Por ello, para que se produzca su lesión se requiere que la prueba no admitida, o no practicada, se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos. En concreto, no se puede considerar lesionado dicho derecho cuando una prueba haya sido inadmitida en aplicación de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda.

b) Este derecho no es absoluto, de manera que no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica de aquellas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales efectuar siempre la valoración de la pertinencia y legalidad de las pruebas solicitadas.

c) La denegación de las pruebas propuestas ha de ser motivada por los órganos judiciales, pudiendo vulnerarse el derecho fundamental cuando se inadmitan pruebas relevantes para la resolución final del litigio sin motivación o con motivación insuficiente, o bien cuando dicha inadmisión sea el resultado de una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable.

d) La garantía constitucional del artículo 24.2 de la CE no cubre cualquier irregularidad u omisión procesal, sino únicamente aquellos casos en los cuales la prueba fuera decisiva en términos de defensa. En concreto, para que este derecho pueda entenderse vulnerado, la denegación de la prueba debe ser imputable al órgano judicial y, además, la prueba denegada debe ser decisiva en términos de defensa, siendo carga del recurrente la de justificar la indefensión sufrida. Esta exigencia implica, por una parte, que el recurrente debe demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; y, por otra parte, que debe argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones. Solo en tal caso –comprobado que el fallo del proceso *a quo* pudo, tal vez,

haber sido otro si la prueba se hubiera practicado— podrá apreciarse también el menos-cabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita el amparo constitucional.

e) Finalmente, hemos venido señalando también que el artículo 24 de la CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar. En tales supuestos lo relevante no es que las pretensiones de la parte se hayan desestimado, sino que la desestimación sea la consecuencia de la previa conculcación por el propio órgano judicial de un derecho fundamental del perjudicado, encubriéndose tras una aparente resolución judicial fundada en derecho una efectiva denegación de justicia». (STC 128/2017, de 13 de noviembre, FJ 4.º)

Es coherente con lo anterior la decisión adoptada en la STC 128/2017, de 13 de noviembre, que no es, como se ha pretendido⁵, contradictoria con las anteriores SSTC sobre el impuesto. En ella se abordó, entre otras, la cuestión de si el valor consignado en la escritura es suficiente o no para acreditar la minusvalía, afirmándose que no resultaba irrazonable el razonamiento de la sentencia que allí se recurría, en la que se afirmaba que la prueba documental aportada (escrituras de compra y de venta) no era idónea en aquel supuesto para probar que el incremento de valor no se había producido, razonando el órgano judicial que:

«No se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, no siendo suficiente respecto a un tercero, como es el ayuntamiento, el valor declarado por la parte en una escritura pública, o el precio que figure en un procedimiento civil en el que no fue parte el Ayuntamiento de Algete».

Para el tribunal, este razonamiento no vulnera el artículo 24 de la CE, afirmando que:

«La sentencia de apelación apreció, de forma razonada, que los documentos aportados no probaban la ausencia de plusvalía, y añadió que no se había propuesto prueba pericial relativa al valor, algo que efectivamente se demuestra con la lectura de las actuaciones. Queda exteriorizado, por tanto, el razonamiento que conduce a la sentencia a la desestimación de la pretensión relativa al valor, que no puede tacharse de irrazonable o arbitrario, sin que pueda por tanto apreciarse la vulneración denunciada». (vid. STC 128/2017, FJ 7.º a)

Debe además tenerse en cuenta que, como se desprende de una lectura atenta de los antecedentes de hecho resumidos en la sentencia, en aquel supuesto la controversia había girado siempre en torno a la cabida y extensión de la finca, siendo la cuestión del valor secundaria y vinculada a la

⁵ Nos referimos a la tesis defendida en el trabajo de Ruiz (2018).

anterior. Asimismo, se trataba de examinar la prueba en apelación⁶, como es sabido, con alcance limitado, por razones procesales que son conocidas. Con todo, la STC 128/2017 es una muestra de lo limitado que resulta el recurso de amparo cuando de lo que se trata es de revisar la prueba, lo cual, como se verá, tiene particular relevancia para las controversias relativas al IIVTNU.

2. LA PRUEBA POSIBLE DE LA MINUSVALÍA: EL MANDATO DE LAS SSTC Y EL PROBLEMA DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

2.1. Sentado lo anterior, la pregunta es en qué términos la citada doctrina exige que en el procedimiento administrativo, o en el posterior procedimiento judicial contencioso-administrativo, se adopte una determinada resolución en cuanto a la admisión y valoración de la prueba.

Obviamente, la respuesta es sustancialmente distinta en una y otra. En fase administrativa, tanto de pura gestión inicial, como en las sucesivas fases revisoras, el mandato de la doctrina constitucional, inmediatamente vinculante como es propio de cualquier STC, implica la obligación de admitir la prueba en contrario. Dado que las sentencias no precisan el tipo de prueba, como es lógico, deberá acudirse a las reglas generales sobre prueba del valor en el sistema. En fase judicial, prima la libertad valorativa del órgano jurisdiccional, siempre que tal valoración no sea irrazonable, como se ha expuesto.

El problema es que hablar de la prueba de los valores implica tener presente que valor y medios de valoración están inescindiblemente unidos. De hecho, y como ha señalado la doctrina acertadamente, el problema del impuesto no era la imposibilidad de probar la no plusvalía sin más, sino que esta era la configuración querida por el legislador del impuesto, de manera que en la propia estructura se adopta un valor, automático, desapegado desde el inicio del gravamen de la capacidad económica real⁷.

El problema de la valoración (y valoraciones) ha aflorado con particular claridad en el caso del IIVTNU pero, como es sabido, cuál sea la valoración adecuada en función de cada tributo, y

⁶ Tal y como se afirma en el FJ 6.º b) de la misma STC 128/2017:

«En este punto es preciso tomar en consideración que este tribunal ha subrayado (en doctrina referida al proceso civil, pero trasladable *mutatis mutandis* al procedimiento contencioso-administrativo) el carácter excepcional y limitado de las pruebas que pretendan practicarse durante la sustanciación de los recursos de apelación, pues el momento estrictamente probatorio pertenece a la primera fase del proceso (por todas, STC 170/1998, de 21 de julio, FJ 2.º)».

⁷ Coincidimos, en lo esencial, con lo apuntado en particular en Palao (2017, pp. 39 y ss.), si bien no consideramos tan desacertado el fallo de las SSTC como este autor señala, toda vez que, en esencia, las sentencias suponen un ejercicio de *self-restraint* que, en este caso, no habría tenido efectos perversos de haber actuado el legislador estatal con mayor celeridad.

si dicha valoración puede o debe ser utilizada en otros tributos similares, constituye una cuestión lejos de estar resuelta en nuestro ordenamiento tributario⁸.

Es evidente que el valor asignado a determinados bienes supone la concreción de la capacidad económica en los impuestos que gravan bien el patrimonio, bien la transmisión del mismo, pues conforma, en suma, su base imponible. La cuestión de fondo, sin embargo, no es cuál deba ser el valor que a efectos de la base imponible deba darse a un activo, sino los propios métodos de valoración.

Dicho de otro modo: el valor real, o valor de mercado, es siempre y por definición un valor potencial y por ello solo determinable, pero nunca determinado. No es nunca un dato cierto o inmutable ni una realidad inmutable que esté ahí para poder ser descubierta como si estuviéramos ante una suerte de excavación arqueológica. El valor de un activo, estrictamente, no se halla ni descubre, sino que se determina, estima, conforma o genera al aplicar un método de valoración, que estrictamente da lugar al valor mismo. Y varía, por tanto, en función de este. Debe insistirse en que la idea según la cual el valor es una realidad que puede hallarse a través de los métodos de valoración descansa, en el fondo, sobre una falacia, cual es la propia existencia de una realidad preexistente a la propia aplicación de dichos métodos. En efecto, al igual que no puede hablarse de un valor de mercado ajeno al previo efectivo de venta, más que como tipo ideal o potencial, no existe en puridad un valor real distinto y preexistente al empleo de los métodos de valoración. Lógicamente, el valor que se atribuya a un bien o activo determinado en la cuantificación de un tributo guarda directa conexión con su objeto-fin. Cada método de valoración tomado como base en un tributo tiene trascendencia solo en relación con la función que el mismo debe cumplir en la concreta figura tributaria.

Por ello, y prescindiendo de que fuera del ámbito tributario existen distintas valoraciones ideales de cualquier activo, el valor asignado para cuantificar un tributo no necesariamente coincidirá con la valoración más aceptada del activo en cuestión, sino del objeto de gravamen.

El caso paradigmático es el valor catastral, que nada tiene que ver con el valor real aunque el objetivo pueda ser una aproximación. Estamos más bien ante un valor corregido o estabilizado, por razón del propio objeto del tributo; gravar de forma periódica la capacidad económica que refleja la propiedad.

Lo anterior significa que, en particular en los tributos que recaen sobre transacciones, lo único realmente relevante es el método de valoración que el legislador ha permitido como posible, pues medios de valoración y configuración de la base imponible son, por tanto, cara y cruz de la misma moneda.

2.2. A partir de ahí, el clásico problema entre estanqueidad versus unicidad no es un problema de valor versus precio, sino una cuestión de vinculación a los actos propios. Esto se comprueba fácilmente examinando algunas de las controversias que se han planteado ante el TS.

⁸ Véase, en particular, Alguacil (1999, pp. 45 y ss.); García (2018).

Así, por poner solo un ejemplo, en la resuelta por la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de enero de 2015 (rec. núm. 1370/2013 –NFJ057175–), que se refería a la posibilidad de emplear, a efectos de calcular una ganancia patrimonial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el valor comprobado a efectos del valor comprobado por la Administración de una transmisión previa de este mismo bien, a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). La STS considera que la Administración no puede apartarse del valor comprobado a efectos del ITP y AJD, pero lo determinante en el razonamiento es que la propia Administración tributaria había utilizado tal valor comprobado en la liquidación del IRPF del otro contribuyente de la operación (vendedor).

Se recuerda en el fundamento de derecho cuarto que el rechazo de la que denomina «estancamiento extremo» implica ignorar:

«Los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc».

De ahí que pueda admitirse que el valor comprobado por una Administración autonómica en el ITP y AJD pueda ser válido para el impuesto sobre sociedades –IS– (como se afirmó en la STS de 9 de diciembre de 2013 [rec. núm. 5712/2011 –NFJ053096–]), o a efectos del IRPF, como se concluye en la citada STS de 15 de enero de 2015, si bien en este segundo caso lo determinante en el razonamiento es que, existiendo un mismo valor comprobado, este se decida emplear en un caso sí y en otro no, de modo que:

«Lo sorprendente del caso es que, arrojando las distintas valoraciones un resultado idéntico, la Administración acoge dicha valoración para lo que le favorece, liquidar ITP a 10 euros/m² y calcular el incremento patrimonial a efectos del IRPF del primitivo vendedor, y la ignora y se desentiende de la misma para calcular el incremento patrimonial en el IRPF en la parte recurrente». (fundamento cuarto)

Sobre esta cuestión se ha insistido, entre otras, en la STS de 4 de noviembre de 2013 (rec. núm. 3262/2012 –NFJ052680–).

2.3. En suma, a los efectos de la estructura del tributo, lo determinante será tanto la capacidad económica que se pretenda someter a gravamen como el método de gestión anudado a su exacción. Este último aspecto no es menor, y de hecho se tiene en cuenta siempre a los efectos de determinar la constitucionalidad de determinadas medidas. De ahí que se acepte, con carácter general, el establecimiento de limitaciones a gastos deducibles, precisamente en aras de la denominada «practicabilidad». Por otro lado, un análisis purista de un tributo, desde la perspectiva exclusiva de la capacidad económica, no solo es difícilmente viable, sino que necesariamente será siempre sesgado, pues un tributo, aunque pretenda ser personal, nunca capturará más que de forma imperfecta la capacidad económica de un determinado contribuyente. Por poner solo un ejemplo, piénsese en el IRPF, pa-

radigma de impuesto progresivo y justo si se atiende a la doctrina del TC⁹. Pues bien, incluso un ajuste detallado de sus elementos a las características personales y económicas de los contribuyentes dejará siempre fuera un cómputo, desde luego más real, de la capacidad económica de los contribuyentes a lo largo de su vida. Por ello, la utilización del término «valor real» no es otra cosa que una llamada a la Administración a tasar dicho bien (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 9.º); de modo que la fórmula del valor real «impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar». Esto implica que existe un margen de apreciación, siendo el límite el objeto-fin del tributo, y teniendo en cuenta que pueden existir distintos valores reales posibles, como ya se apuntaba en esa misma sentencia:

«La tarea de comprobar el "valor real" de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra –en pesetas– exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo». (STC 194/2000, FJ 9.º)

Así, el valor real podrá ser, tentativamente, distinto en un tributo que pretende gravar una transmisión frente a un tributo que pretenda gravar el patrimonio con vocación de permanencia. El valor de tráfico de bien (*Verkehrswert*) o valor de mercado implicará siempre el riesgo de ganar o perder. Desde esta perspectiva, no hay razón para que en los tributos estrictamente patrimoniales, que gravan transmisiones entre particulares (como el ITP y AJD o el IIVTNU), el valor real no pueda determinarse con arreglo al valor de mercado, al igual que en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el IS o el IRPF.

Ahora bien, lo que, en suma, no podrá ser distinto es la aceptación o no de un valor por su resultado, de ahí que las reglas consistentes en aceptar el valor declarado por el contribuyente si este fuera superior al de la Administración, si bien facilitadoras de la gestión, son difícilmente conciliables con el artículo 31.1 de la CE y, por ende, con el principio de seguridad jurídica. Por

⁹ Con cierto optimismo con respecto de lo que el IRPF supone en la práctica, la STC 19/2012, de 15 de febrero –NCJ056426–, FJ 3.º d), recuerda la doctrina ya consolidada, según la cual:

«El IRPF se erige en uno de "los pilares estructurales" (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9.º; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º), en una de "las piezas básicas" (SSTC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9.º; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º) o, en fin, en "una figura primordial" (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8.º; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8.º), a través del cual "se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE" (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º) y "los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 de la CE) y de solidaridad (art. 138.1 de la CE)" (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.º; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9.º; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7.º; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7.º)». (STC 19/2012, FJ 3.º d)

ello mismo, estrictamente la Administración está obligada a apreciar todos los elementos relevantes para determinar el valor, con independencia de su resultado (Marín-Barnuevo, 1997, pp. 185-198). De ahí que no otorgar valor probatorio a las escrituras y tampoco a los índices de evolución de precios no resulte fácilmente conciliable con el óptimo constitucional, una vez que el TC ha afirmado que se permite al contribuyente probar la no plusvalía. No es tampoco coherente con la propia configuración del ordenamiento jurídico tributario, en el que de hecho conviven diferentes reglas y mandatos para configurar el valor, incluso dentro del mismo tipo de tributos, como son los patrimoniales o del tráfico privado (por oposición a los que gravan las actividades económicas).

En concreto, y en relación con el valor declarado en las escrituras como prueba, debe señalarse que el mismo se admite con carácter general en la Ley general tributaria (LGT), aunque no sea el único (art. 57.1 h)¹⁰, y se toma directamente como referencia en otros impuestos, incluso dándolo sin más por correcto cuando su consecuencia sea positiva para la Hacienda pública, abundando a tal efecto los ejemplos¹¹, destacando el artículo 46.2 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de

¹⁰ «Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo».

¹¹ En la normativa reguladora del ITP y AJD (Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD): artículo 14.3: «En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquellos. En la transmisión del derecho a retraer, la tercera parte de dicho valor, salvo que el precio declarado fuese mayor»; artículo 30.1: «1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». En la normativa reguladora del impuesto sobre el patrimonio –IP– (Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP) también se toma en cuenta el valor declarado cuando es el superior, esto es, cuando es más beneficioso para la Hacienda pública: artículo 10: «Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas: Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contra-prestación o valor de la adquisición».

septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD, que le otorga pleno valor de base imponible cuando dicho valor declarado «fuese superior al resultante de la comprobación». No parece, en fin, razonable, usar las reglas del artículo 105 de la LGT pero ignorar las del artículo 57 de la LGT, referidas a la comprobación de valores y que habrían permitido otorgar valor probatorio, siquiera como indicio de prueba, a los elementos aportados por el demandante.

En relación con los índices de precios, debe tenerse en cuenta que la regulación aún vigente del IIVTNU toma como punto de partida el valor catastral, pues este es el tomado por el impuesto sobre bienes inmuebles –IBI– (art. 107.2 a) de la LHL). Pues bien, para la determinación de dicho valor, se toma como un punto de referencia más «las circunstancias y valores del mercado» (art. 23.1 d) del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario [LCI]), sin perjuicio de indicarse que «el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado» (art. 23.2 de la LCI).

2.4. Lo anterior revela con particular claridad que valor y medios de valoración están inescindiblemente unidos. El medio es el valor, pues todos los medios de comprobación a los que se refiere la LGT (art. 52 en relación con el 57) tienen elementos indiciarios¹². Al mismo tiempo, qué medios de comprobación sea posible emplear y cuál sea su configuración no solo afecta, sino que constituye la base imponible misma del tributo, tal y como ha constatado el TC al examinar las normas autonómicas relativas a los medios de comprobación aplicables en los tributos que las mismas gestionan por delegación del Estado (impuesto sobre sucesiones y donaciones [ISD] e ITP y AJD) en las controversias abordadas en las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre –NCJ057400–; 25/2016, de 15 de febrero –NCJ060977– y 33/2016, de 18 de febrero –NCJ060980–.

La conclusión de lo expuesto es que, a partir de las SSTC, el valor declarado en las escrituras debería ser suficiente en la gran mayoría de los supuestos para probar una eventual minusvalía de la transmisión, siempre que fuera acompañado de una estadística oficial acerca de los valores de la zona (que bastará señalar, pues la Administración dispone de ella), y teniendo en cuenta la necesidad de disociar el valor del suelo y de la construcción, lo que necesariamente se hará mediante una estimación imperfecta, aplicando una regla de tres sobre la base de los porcentajes expresados por el valor catastral. A esta conclusión conduce tanto el razonamiento de las SSTC como el conjunto de reglas al respecto en el ordenamiento jurídico.

2.5. A partir de lo expuesto, y esto es lo relevante, la prueba quedaría desplazada hacia la Administración, que deberá desplegar tal actividad probatoria cuando estime que en el caso concreto sí se ha producido un incremento de valor. Esta sea la tesis mantenida, entre otras, en la STSJ de la Comunidad Valenciana 536/2017, de 30 de marzo, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en el rec. núm. 51/2016 –NFJ068042–. Como se examina en lo que sigue, la reciente STS parece haber aceptado también esta tesis.

¹² Al respecto véase García (2018, pp. 3 y ss.) (versión electrónica).

3. LA ACLARACIÓN (PARCIAL) DE LA STS SOBRE LA PRUEBA

La citada STS de 9 de julio de 2018 resuelve en su fundamento quinto las cuestiones relativas a:

«(a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5.º c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica».

Se confirma en ella algo que, por otro lado, era evidente con la mera lectura de las SSTC, y es que corresponde al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, según se infiere con carácter general del artículo 105.1 de la LGT, y de acuerdo con lo que se establece en la misma STC 59/2017, al establecer que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 de la LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7.º, y 37/2017, FJ 5.º).

Junto a ello, se introduce una importante matización, y es que la sentencia parece dar a entender que el contribuyente no está obligado a desarrollar una prueba completa. En concreto, se afirma que el contribuyente podrá hacer una de estas tres cosas:

- «ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas». Ello es coherente, afirma la sentencia, con el valor de principio probatorio que a las escrituras le atribuyen otras normas, como las que regulan el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. En este punto, se remite el tribunal a su reciente doctrina precisamente sobre la valoración de los activos en este impuesto, con remisión a las SSTs de 23 de mayo de 2018 (recs. núms. 1880/2017 –NFJ070817– y 4202/2017 –NFJ070594–), 5 de junio de 2018 (recs. núms. 1881/2017 y 2867/2017) y 13 de junio de 2018 (rec. núm. 2232/2017);
- «optar por una prueba pericial que confirme tales indicios»; o, en fin,
- «emplear cualquier otro medio probatorio *ex* artículo 106.1 de la LGT».

Las precisiones anteriores revisten particular importancia, pues una cosa es ofrecer un indicio de no plusvalía, y otra muy diferente que el contribuyente se vea obligado a aportar una prueba acabada y completa, como habían entendido algunas sentencias que han enjuiciado el fondo.

Asimismo, tiene particular importancia que la propia STS resalte que las escrituras se han considerado válidas en el propio proceso resuelto por el TC:

«Precisamente –nos interesa subrayarlo–, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta

por el TC en la STC 59/2017 para asumir –sin oponer reparo alguno– que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía». (p. 35)

Una vez hecho lo anterior, la pelota está en el tejado de la Administración, de manera que:

«Aportada –según hemos dicho, por cualquier medio– por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones».

La STS introduce un matiz de relevancia para la fase jurisdiccional, y es que en aquellos casos en los que el contribuyente haya presentado un principio de prueba, según lo expuesto, la ausencia de prueba en contrario por parte de la Administración deberá ser tenida en cuenta por parte del órgano jurisdiccional, lógicamente dentro del ámbito de libre apreciación de la prueba, y siempre y cuando el indicio aportado por el contribuyente fuera suficiente.

En la vía administrativa, el mensaje parece claro: se deberá tener en cuenta indiciariamente el valor declarado en escrituras.

4. CONCLUSIÓN: EL ÓPTIMO CONSTITUCIONAL Y EL PROBLEMA DE DETERMINAR CUÁNDO SE ESTÁ (IN)CUMPLIENDO LA DOCTRINA DEL TC

El problema surge a la hora de evaluar cuál es la interpretación más adecuada de la doctrina del TC; cuándo, en suma, se está cumpliendo la misma. En el caso de las plusvalías, la doctrina sobre la prueba en este caso, y en general sobre el razonamiento fundado en derecho del artículo 24.1 de la CE, no se adecua bien a un supuesto de fallo modulado, como el que tiene lugar en las SSTC del IIVTNU. Hasta ahora, las normas eran constitucionales o no lo eran. Es inédito un fallo condicionado a la prueba, como el que nos ocupa, fallo que requería la adecuada colaboración no solo de los contribuyentes, sino desde luego del legislador (estatal) y de las Administraciones (municipales).

A priori, el fallo del TC se refiere en todos los casos a la necesidad de admitir prueba en contrario, pero sin precisar ni cómo ni qué tipo de prueba ni en qué momento. Una interpretación sistemática, como la que ha terminado llevando a cabo el TS, conduce a la conclusión de que bastará con el empleo razonable de los medios de prueba a que se refiere, con carácter general, la LGT.

Ahora bien, no son tanto los medios de prueba lo que genera conflictos como la aplicación de las reglas generales de la carga de la prueba. Es aquí donde algunos tribunales exigen prueba completa a cargo del contribuyente, mientras que otros admiten, como principio de prueba, la presentación de un indicio suficiente, como el valor declarado en escritura.

Ciertamente, y como se ha expuesto, cabe interpretar que una vez dictadas las sentencias sobre el IIVTNU, las reglas de la carga de la prueba no pueden seguir empleándose de la misma

manera, exigiendo prueba pericial (privada) completa en todos los casos. No otorgar valor a las escrituras, siquiera como principio de prueba al menos, no resulta fácilmente conciliable con la doctrina del TC, pues ello puede suponer que se exija al contribuyente una onerosa carga probatoria cuando, de acuerdo con el resto de reglas del ordenamiento jurídico tributario, dicho valor declarado es perfectamente aceptado a efectos de otros impuestos (ITP y AJD, IP, ISD, IRPF), en particular cuando el resultado es favorable a la Hacienda pública, extremo este último, el de asumir como mejor valor el comprobado siempre que sea superior, que resulta dudosamente compatible con el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la CE). Pero, sobre todo, porque descartado el medio pericial público propio de las valoraciones, la tasación pericial contradictoria, no parece guardar proporción con las reglas de reparto de la carga probatoria el exigir un dictamen pericial privado al contribuyente, máxime cuando en este caso la Administración dispone de información propia sobre valores inmobiliarios urbanos, recabada a efectos de otros tributos.

Ahora bien, si la opinión anterior es la más respetuosa con el sentido y espíritu de las sentencias citadas, lo cierto es que es difícil conciliar una interpretación favorable al artículo 31.1 CE, como la que aquí se defiende, con la libre apreciación de la prueba que preside nuestro sistema judicial, y que a los efectos de un eventual recurso de amparo implica una evidente limitación.

III. LAS CONSECUENCIAS DE LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS SOBRE EL IIVTNU

1. LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD COMO REGLA GENERAL

Las sentencias dictadas sobre el IIVTNU no limitan efectos. Esto es rico en consecuencias, para cuyo examen debe hacerse un breve recordatorio de lo que supone, en el ordenamiento jurídico español, una declaración de inconstitucionalidad y nulidad de una norma.

El artículo 161.1 a) de la CE establece que «la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a esta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada». Esta disposición se desarrolla en la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del TC (LOTIC), que dedica los artículos 38 a 40 a establecer los efectos de sus sentencias.

De manera reiterativa, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP), afirma que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad «vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el BOE» (la cursiva es nuestra; art. 32.6 de la LRJSP). La norma afirma a renglón seguido que corresponde al propio tribunal fijar, en última instancia, los efectos, al establecer que:

«La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al derecho de la Unión Europea producirá efec-

tos desde la fecha de su publicación en el BOE o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa».

Este precepto de la LRJSP se ha visto como una suerte de modulación de efectos, una manera de confirmar, de una vez por todas, que las SSTC tienen sí y siempre efectos *ex nunc*, salvo que en ellas se afirme otra cosa. Pues bien, como se observa con la lectura de la ley que sí tiene encomendado el régimen jurídico de las SSTC, la LOTC, la conclusión es la contraria, pues la regla general, conviene insistir en ello, es que la inconstitucionalidad implique la nulidad (art. 39.1 de la LOTC).

Dejando de lado la anomalía que en nuestro ordenamiento jurídico supondría el hecho de que una ley ordinaria, como la Ley 40/2015, pretendiera reinterpretar los efectos de una ley orgánica, como la LOTC, que ostenta la competencia sobre la materia, lo relevante es examinar los efectos que desde la Constitución, la LOTC y la doctrina consolidada del TC se vienen atribuyendo a las declaraciones de inconstitucionalidad.

Lo primero que debe resaltarse es que, como ha señalado tempranamente el propio tribunal (desde la STC 60/1986, de 20 de mayo –NCJ063425–) y como es coherente con el tipo de tribunal que representa un TC, le corresponde a este la delimitación última de sus efectos, o al menos, así lo ha estimado el TC. Es este tribunal, por tanto, el autorizado constitucionalmente para delimitar el alcance y los efectos de su propia doctrina, sin perjuicio de que cualquier aplicador del derecho, órgano jurisdiccional, administrativo, o particular deba siempre hacer una interpretación al aplicar dicha doctrina, pues toda aplicación de una norma lleva ínsita una labor interpretativa.

Que los efectos de las SSTC son, como regla general, retroactivos (o *ex tunc*) y que la limitación de efectos, o los fallos prospectivos (*ex nunc*) constituyen una excepción a esta regla es algo que, sin embargo, aún plantea dudas en la doctrina especializada que ha abordado esta cuestión¹³.

Consideramos, en todo caso, que esta cuestión ha sido ya resuelta en la propia Constitución. Como señaló en su momento M. Beladiez, este efecto (*ex tunc* o retroactivo) deriva directamente de la Constitución, pues:

«si del principio de constitucionalidad que consagra el artículo 9.1 de la norma fundamental se deriva la plena adecuación del orden jurídico a la Constitución, parece claro que este principio obliga a eliminar todos aquellos actos jurídicos [...] que vulneren esta norma. Es por tanto la propia Constitución la que obliga a dotar de efectos retroactivos a las sentencias de inconstitucionalidad». (Beladiez [1987, p. 341])¹⁴

¹³ A favor de la tesis que aquí se mantiene (efectos *ex tunc*), véase: Moreno (2009, pp. 45 y ss.). Sobre los efectos de las SSTC, en particular sobre el problema tratado en este trabajo, véase: Beladiez (1994, pp. 335 y ss.). Véase también: Gómez (2001, pp. 579 y ss.); Cueva (2010, pp. 456 y ss.). Una tesis contraria se ha mantenido, entre otros, en: Jiménez (1997, pp. 15-80); Sesma (2017, pp. 230-254). Con esta tesis parece alinearse el trabajo de Utande (2017a, pp. 37-39), aunque también poniendo de manifiesto la diversidad jurisprudencial y doctrinal al respecto.

¹⁴ Véase también: Leguina (1987, pp. 17 y ss.).

En cuanto a su alcance, el artículo 40.1 de la LOTC dispone que las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales».

La única excepción es que se trate de procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador («salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad»).

La norma nada afirma en relación con los procesos administrativos que hayan ganado firmeza, pues se refiere únicamente a procesos judiciales, no a procedimientos administrativos.

Veamos, a continuación, si realmente existe, como han parecido considerar amplios sectores doctrinales y jurisprudenciales, una «doctrina» del TC al respecto. Nuestra respuesta, adelantando conclusiones, es que no existe tal doctrina.

2. LA AUSENCIA DE UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE LA LIMITACIÓN DE EFECTOS

2.1. Puesto que la regla general de la declaración de inconstitucionalidad es la nulidad, y por tanto la no limitación de efectos, cuando tal limitación se produce, se afirma de forma expresa, y atendiendo a las circunstancias específicas de cada caso concreto.

Por ello, y como se desprende de un examen de la propia doctrina del TC, no puede hablarse con propiedad de una doctrina sobre la limitación de efectos, pues todos y cada uno de los supuestos en los que el TC ha decidido limitar efectos son diferentes y han recibido una respuesta adaptada a ellos.

Así, ya en una de las primeras sentencias que limitan efectos a una declaración de inconstitucionalidad, la STC 60/1986, de 20 de mayo, se deja claro que dicha limitación constituye una excepción:

«Esta anulación no ha de comportar, sin embargo, la de los actos jurídicos dictados en ejecución de los preceptos que ahora se invalidan, ni, por lo mismo, la de las situaciones administrativas declaradas a su amparo, pues no hay razón alguna en este caso para retrotraer el efecto invalidante de las normas declaradas inconstitucionales al momento de la entrada en vigor de las mismas». (FJ 5.º)

Es decir, salvo limitación de efectos, parece afirmarse en la sentencia que el efecto invalidante se retrotraería al propio momento de entrada en vigor de las normas.

Como es notorio, uno de los ámbitos en los cuales se han limitado efectos es el tributario (Cueva, 2010, pp. 458 y ss.).

Suele citarse en este sentido la STC 45/1989, de 20 de febrero –NFJ000499–, que introduce una limitación a la regla de expulsión radical del ordenamiento, añadiendo la protección de las actuaciones administrativas firmes, a las que no se refiere el artículo 40.1 de la LOTC. En su FJ 11.º, y tras indicar 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», desliga la inconstitucionalidad de la nulidad en estos términos:

«Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la ley, que deja a este tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento. La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los artículos 4.2 y 24.1 b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Más detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la ley». (STC 45/1989, FJ 11.º)

Dicho deslinde, llevado a cabo en ese caso concreto, obedece, según la sentencia, a las propias limitaciones del proceso constitucional, lo que se recuerda en unos términos que son plenamente aplicables al IIVTNU:

«Los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del IRPF en términos compatibles con la Constitución».

De ahí que, constatada la situación concreta que allí se planteaba, se hiciera un llamamiento al legislador en términos inequívocos:

«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».

Tras lo anterior, en la sentencia se precisa que, en este caso, la nulidad no afectará a las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino que también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes (STC 45/1989, FJ 11.º).

El hecho de que la propia sentencia mencione expresamente las actuaciones administrativas firmes evidencia que, en ausencia de tal mención, las mismas no verían salvaguardados sus efectos. Por ello, además de mencionarlo expresamente, la sentencia aporta una explicación de ello, afirmando que tal limitación se lleva a cabo para preservar el principio de seguridad jurídica, y también para evitar:

«un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales». (STC 45/1989, FJ 11.º)

Ciertamente no puede compartirse la mención a la seguridad jurídica que se lleva a cabo en la STC 45/1989, que no es otra cosa que la seguridad jurídica de que una norma seguirá desplegando efectos incluso tras haber sido considerada inconstitucional, algo difícilmente compatible con su valor superior (art. 9.1 de la CE).

Tampoco desde luego puede aceptarse el argumento del pretendido trato privilegiado a los contribuyentes, pues la consecuencia es un trato de favor al legislador. No parece razonable exigir a la ciudadanía la impugnación de normas que precisamente gozan de presunción de constitucionalidad.

Pero no es este el momento de examinar de forma crítica aquella sentencia, sino de poner de manifiesto algo que parece pasarse por alto con frecuencia, y es que lo que la sentencia hace es precisar los efectos en el caso concreto, no fijar una doctrina general.

2.2. Por si quedara alguna duda, el análisis de otros muchos casos posteriores permite comprobar que el TC ha precisado siempre, cuando ello era considerado pertinente, los efectos de sus sentencias, modulando los mismos dependiendo de las circunstancias de cada caso concreto.

Específicamente, cuando tal modulación ha implicado, en concreto, y como excepción, salvaguardar las situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes, así se ha indicado de manera expresa. Es el caso, entre otros muchos, de los fallos contenidos en las SSTC 180/2000, de 29 de junio –NCJ051891–, FJ 7.º; 54/2002, de 27 de febrero –NCJ030332–, FJ 9.º; 189/2005, de 7 de julio –NFJ020336–, FJ 9.º; 365/2006, de 21 de diciembre –NCJ031829–, FJ 8.º; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7.º; 60/2015, de 18 de marzo –NFJ057929–, FJ 6.º; 61/2018, de 7 de junio –NCJ063338–, FJ 11.º; 14/2018, de 20 de febrero –NCJ063088–, FJ 11.º c); 92/2017, de 6 de julio –NCJ062551–, FJ 3.º a); 140/2016 –NCJ061472–, FJ 15.º b); 227/2016, de 22 de diciembre –NCJ061997–, FJ 6.º a); 47/2017, de 27 de abril –NCJ062360–, FJ 3.º b); o 73/2017, de 8 de junio –NCJ062508–, FJ 6.º.

Entre ellas, es oportuno recoger solo algunos ejemplos, ilustrativos del modo en el que se precisa dicha limitación caso por caso, y sin que a estos efectos interese recoger el supuesto de hecho referido.

En la STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9.º:

«En el asunto que nos ocupa debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), al que responde la previsión contenida en el artículo 40.1 de la LOTC, según el cual, las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada» en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. En efecto, al igual que dijimos en las SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11.º), 180/2000, de 29 de junio (FJ 7.º), sobre la Ley riojana 2/1993, de presupuestos, y 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 7.º), sobre Ley balear reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medioambiente, entre otras, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes. Esta conclusión se refuerza si se tiene en cuenta, además, que dotar de eficacia *ex tunc* a nuestra declaración de nulidad distorsionaría gravemente la actividad de gestión urbanística desarrollada al amparo de la norma que se declara inconstitucional, tanto por los municipios vascos como por los particulares, trascendiendo, incluso, las previsibles consecuencias económicas adversas que la revisión de las cesiones obligatorias ya firmes supondrían para los municipios, con el consiguiente riesgo de quiebra del principio de suficiencia financiera de las Haciendas locales a que se refiere el artículo 142 de la CE».

En la STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 9.º:

«Deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos no solo aquellas situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes».

En la STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6.º:

«Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución

firme [...] El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

En la STC 61/2018, de 7 de junio, FJ 11.º:

«En último término y para precisar el alcance de la presente sentencia, hay que señalar que la nulidad que, como regla y de acuerdo con el artículo 39.1 de la LOTC, sigue a un pronunciamiento de inconstitucionalidad, debe ser matizada *en este caso concreto*. En efecto, debemos limitar los efectos de las anteriores declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad de parte de los preceptos del Real Decreto-Ley 5/2013, en el sentido de que no afectarán a las situaciones jurídicas consolidadas. Entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no solo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11.º; 180/2000, de 29 de junio, FJ 7.º; 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9.º; 27/2012, de 1 de marzo, FJ 10.º; 86/2013, de 11 de abril, FJ 5.º, y 206/2013, de 5 de diciembre, FJ 3.º)». (la cursiva es nuestra)

En la STC 14/2018, de 20 de febrero, FJ 11.º c):

«La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los tres últimos párrafos de la disposición adicional trigésima octava.4 c) de la LOE, además de preservar la cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), no afectará a los actos firmes dictados en su aplicación».

La lectura de los fundamentos jurídicos citados evidencia que, si nada se afirma en la sentencia de forma expresa, los efectos de la nulidad son los establecidos en el artículo 40.1 de la LOTC. Los términos en que se delimitan efectos en las SSTC permiten comprobar que la salvaguarda de las actuaciones administrativas firmes, por mucho que pueda en algún caso concreto encontrar amparo en el artículo 9.3 de la Constitución (seguridad jurídica), debe ser declarada expresamente por el tribunal, como así se ha hecho siempre que se ha considerado preciso.

Esto es, una cosa es que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) pueda justificar la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas, o incluso que quepa justificar la conveniencia o idoneidad de que se declare tal intangibilidad de situaciones administrativas firmes –esto es, liquidaciones tributarias, por lo que aquí interesa–, y otra muy distinta es considerar sin más que tal es el efecto natural de la sentencia de inconstitucionalidad¹⁵. Esta interpretación no es fácilmente conciliable con el artículo 9.1 de la CE.

¹⁵ Una opinión contraria es la expresada en Triana (2017), para quien:

«El artículo 32.6 de la LSP altera la regla general que hasta ahora regía en nuestro ordenamiento jurídico, según la cual, las SSTC que declaran la inconstitucionalidad de las leyes tienen efecto retroactivo

Y ello es así porque el principio de seguridad jurídica no puede interpretarse como un valor de preservación del *statu quo* en todo caso, ya que ello sería tanto como afirmar, como un valor del ordenamiento jurídico en sí mismo, la seguridad jurídica de que la inconstitucionalidad de una norma no tiene ninguna consecuencia, algo que repugnaría a la propia lógica del sistema, que precisamente dispone de mecanismos depurativos.

Sin duda, parte de la confusión doctrinal se ha alentado por la propia práctica constitucional de limitar los efectos de las sentencias dictadas en materia tributaria, salvo en supuestos de medidas sancionadoras (como el recargo del 50% enjuiciado en la STC 276/2000, de 16 de noviembre –NFJ009503–, FJ 5.º). Dicha práctica, a su vez, es en ocasiones consecuencia de otra anomalía del funcionamiento del sistema, cual es el plazo de resolución de las controversias, que, en el caso de los recursos de inconstitucionalidad en particular, no suelen dictarse en los plazos que dictamina el artículo 34.2 de la LOTC, para los recursos de inconstitucionalidad, o del 37.3 de la LOTC, para la cuestión¹⁶. Una sentencia dictada años después de iniciada la controversia tenderá a limitar los efectos de manera más estricta, aunque esto suponga, en la práctica, trasladar los efectos de la tardanza a quien no la provocó, al tiempo que quien mantuvo una norma inconstitucional en vigor no experimenta ningún perjuicio. Un examen conjunto del sistema de depuración del ordenamiento jurídico que supone la LOTC permite concluir que el mismo estaba pensado para una mayor rapidez en el proceso de expulsión de normas, supuesto en el cual serían menos los efectos que modular. Por ello, en cierto modo, el problema de la seguridad jurídica se genera, fundamentalmente, por la propia superación de los plazos para resolver.

3. RAZONES CONCRETAS PARA NO LIMITAR EFECTOS EN EL CASO DEL IIVTNU

El TC no hace explícitas las razones para no limitar efectos, lo que obedece a que, según el esquema expuesto, dicha no limitación es la regla general. Por tanto, salvo que la sentencia determine otra cosa, los efectos de la misma serán los que, con carácter general, establece el artículo 40 de la LOTC, ya examinado.

En el caso del impuesto de plusvalías concurrían razones para avalar un fallo sin limitación de efectos. Parece lógico pensar que, a la luz de los numerosos trabajos doctrinales y jurispruden-

salvo que el propio tribunal les dé eficacia prospectiva o, según la jurisprudencia, que los jueces las interpreten de otra forma. Se establece ahora que, ante el silencio del TC, la regla general será la prospectividad».

Ello implica que, en el caso del IIVTNU:

«las Administraciones públicas interesadas podrán [...] entender que subsisten las liquidaciones del impuesto que hayan quedado firmes y se podrán plantear desestimar las reclamaciones de aquellos que hayan liquidado el impuesto antes de la publicación de la STC que anule la norma que se les haya aplicado».

¹⁶ En los comentarios a este precepto se suele dar por sentado que el plazo de un mes resulta, cuando menos, ilusorio. No se ha llamado la atención, sin embargo, sobre el hecho de que nunca se haya cumplido el mandato contenido en el precepto, en el sentido de dictar resolución motivada para ampliar el plazo. Por ejemplo, *vid.* Espin (2001, p. 510).

cia, el tribunal no ignoraba los problemas prácticos que desde hacía ya tiempo venía planteando este impuesto. El fallo de la sentencia, dicho de otro modo, en el caso del IIVTNU, era un fallo esperado y casi inevitable, en un momento en el que eran ya multitud las voces que en la doctrina se habían referido a la inconstitucionalidad del impuesto¹⁷.

Pero, además, y sin perjuicio de estas voces recientes, lo cierto es que los principales problemas que suscita el impuesto en la actualidad eran ya sobradamente conocidos desde hace casi treinta años. Lo llamativo, en este caso concreto, es que no se trata solo de que la doctrina lo hubiera puesto de manifiesto de manera clara y contundente¹⁸, sino que el propio gravamen de las plusvalías ficticias, que es el motivo de la inconstitucionalidad, se denunció en la misma tramitación parlamentaria de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales. En efecto, si se examinan los correspondientes boletines oficiales del Congreso de los Diputados, puede comprobarse cómo se pusieron de manifiesto los principales aspectos controvertidos del nuevo impuesto¹⁹.

A mayor abundamiento, prueba «del nueve» de que el legislador era consciente del efecto que la defectuosa configuración del impuesto²⁰ estaba produciendo es la propia reforma llevada a cabo por el artículo 123.1 del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Esta modificación «con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos», supone la introducción de un supuesto nuevo de exención (art. 105.1 c) del TRLHL), aplicable a los casos más injustos, y en los que resultaba especialmente claro el efecto confiscatorio del tributo, cual son las transmisiones derivadas de las ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

¹⁷ Por todos, Marín-Barnuevo (2013b, p. 116). Asimismo, remitimos al lector a las referencias contenidas en la nota a pie 3 de este trabajo: Marín-Barnuevo (2017). Véase igualmente: Palao (2017, pp. 24 y ss.).

¹⁸ Con claridad meridiana, véanse las consideraciones contenidas en estos trabajos: Marín-Barnuevo (2013b, pp. 105-218); Moreno (2012, pp. 176 y ss.).

¹⁹ En concreto véase, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, III Legislatura, serie A: Proyectos de ley, núm. 85-5, 16 de septiembre de 1988, pp. 83, 135, 229 y 293, las enmiendas 263 y 833 (Grupo Mixto y del Grupo Coalición Popular) y las enmiendas 79 y 609 (Agrupación IU-EC [Grupo Mixto] y Grupo Minoría Catalana). Destacando la número 611, del Grupo Minoría Catalana, en la que se propuso la supresión del límite mínimo de incremento porcentual con el argumento de que «la fijación de unas bandas de incrementos en las que se da como seguro un incremento anual mínimo no contempla casos de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos». Además, se puso de relieve que tal valoración automática supone que «en caso de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos, entre ellos, una posible catástrofe o una depresión económica grave o continuada, pondrían en el dilema de suprimir el impuesto o imponer incrementos constantes y rígidos totalmente inapropiados a la realidad». Y, además, se vulnera «el derecho de los administrados a impugnar la realidad del incremento al serles impuesta una pura ficción legal» (enmiendas 192 y 457 de la Agrupación de Diputados –Democracia Cristiana Grupo Mixto– y de la Agrupación Parlamentaria del Partido Liberal –Grupo Mixto–). De esta manera, «el gravamen de una riqueza inexistente significa la total violación del principio de capacidad económica» (enmiendas 837, 838 y 839 del Grupo Coalición Popular).

²⁰ No se trataba ya de una presunción *iuris et de iure* de incremento patrimonial, sino más bien, como expone Marín-Barnuevo (1996, pp. 119 y ss.), sin normas de valoración misma.

Posteriormente, los pleitos que empezaron a dilucidarse en la jurisdicción ordinaria ponían igualmente de manifiesto, con claridad meridiana, que la aplicación del impuesto de plusvalías estaba teniendo como consecuencia el gravamen de capacidades económicas enteramente inexistentes, como se pone de manifiesto tempranamente en las SSTSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, 505/2012 o 553/2012 –NFJ050915–, de 9 y 22 de mayo de 2012. En el fundamento sexto de esta última se concentra todo el razonamiento que resulta suficiente a efectos de enjuiciar este impuesto:

«Sin perjuicio de lo expuesto, parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica».

Por tanto, la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU no es solo una consecuencia anunciada, sino que evidencia un problema de mayor profundidad, pues lo que ha fallado, en suma, es el sistema mismo de protección constitucional que existe al servicio, por lo que a los tributos se refiere, del artículo 31 de la CE.

La gravedad de lo sucedido, el mantenimiento de un gravamen cuyos efectos decididamente confiscatorios en muchos supuestos eran evidentes y palmarios, pues se habían constatado por doctrina y jurisprudencia a lo largo de varios años antes del dictado de las citadas sentencias, no puede sin más ignorarse a la hora de analizar e interpretar adecuadamente, esto es, conforme a la Constitución, los efectos prácticos de las sentencias sobre el impuesto.

A esta respecto, nótese que lo sucedido con el impuesto de plusvalías supera con creces la situación descrita por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la Sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 –NFJ053503–, Transportes Jordi Besora, al exteriorizar las razones por las cuales no procedía limitar efectos, exigiendo por tanto al Gobierno de España la devolución íntegra de lo indebidamente pagado por el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH). En la sentencia se concluye con dureza inusitada que, dados los antecedentes: «no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años» (párr. 45).

A diferencia del TJUE, el TC no hace explícitos los criterios seguidos para no limitar efectos²¹. Sin embargo, no es difícil deducir cuáles han sido los motivos que en este concreto caso han inclinado la balanza hacia la no limitación.

²¹ Es imprescindible, para ver la manera de limitación de efectos del TJUE, el trabajo de: García (2013, pp. 11 y ss.).

4. LAS SITUACIONES ADMINISTRATIVAS CONSOLIDADAS NO SON INTANGIBLES EN ESTE CASO: CONSECUENCIAS PARA LAS LIQUIDACIONES FIRMES

Procede ahora determinar qué sucede con las liquidaciones del impuesto que hayan ganado firmeza, por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

De acuerdo con lo expuesto, la única conclusión que parece conforme con la primacía de la Constitución (art. 9.1) y el sistema de depuración del ordenamiento es que las mismas podrán y deberán ser revisadas a consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad de uno de los efectos de la plusvalía, aunque ello no se produciría automáticamente, sino a través de los procedimientos previstos para ello.

Como es sabido, y pese a que se deriva del artículo 40.1 de la LOCT, y en general, del artículo 9.1 de la CE, como ha quedado expuesto, lo cierto es que esta tesis no es pacífica ni en la jurisprudencia ni en la doctrina.

4.1. Específicamente en la doctrina del TS se encuentra una amplísima casuística, en ocasiones contradictoria, de la que se ofrece una breve muestra:

1) En relación con la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar²², contenida en la STC 173/1996, de 31 de octubre –NFJ004656–, que declara inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, en una sentencia que no limita efectos. Las causas de la no limitación de efectos en la STC se encuentran en el propio razonamiento de la sentencia, que afea al legislador tanto la tardanza en reaccionar a una tributación desigual como la solución adoptada (una norma retroactiva), en estos términos:

«Carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado periodo de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva». (STC 173/1996, FJ 5.º)

Dictada aquella sentencia, los contribuyentes instaron las correspondientes declaraciones de nulidad, que fueron sistemáticamente denegadas al interpretar la Administración que las declaraciones de inconstitucionalidad eran, por regla general, *ex nunc*, esto es, prospectivas. Para el caso que aquí interesa, de las liquidaciones firmes, la Sentencia de 15 de julio de 2000 (rec. núm. 736/1997 –NFJ071151–), dictada en relación con el citado gravamen complementario de la tasa del juego,

²² Regulado en el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

estima que las liquidaciones dictadas al amparo de una norma luego declarada inconstitucional son automáticamente nulas de pleno derecho y susceptibles de revisión por esta vía, que no está sometida a plazo alguno de prescripción.

No obstante, dicha doctrina se revisaría poco después descartando que la declaración de inconstitucionalidad sea *per se* causa de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones que se hubieran dictado al amparo de la misma (Sentencias de 1 y 17 de julio de 2003 y 2 de febrero de 2004). Por el contrario, la tesis que aquí se defiende se acepta, sin límites, en la STS de 22 de diciembre de 2000 (rec. núm. 560/1998 –NFJ071153–), fundamentos 4.º y 5.º²³, reiterada, entre otras, por la STS de 18 de septiembre de 2007 (rec. núm. 291/2005).

2) En sentido similar puede citarse la STS 456/2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 3591/2015 –NFJ066339–)²⁴, en la que se confirma la nulidad de pleno derecho de una liquidación del canon de regulación de regadíos y de la tarifa de utilización del agua ambas giradas por la extinta Agencia Andaluza del Agua.

La Administración tributaria (andaluza) había insistido en el pleito en la firmeza de las liquidaciones giradas, lo que determinaría su imposibilidad de revisión en aras del principio de seguridad jurídica y de acuerdo con el artículo 73 de la LJCA. La tesis de la Administración se rechaza, si bien ello se hace con el razonamiento de que las liquidaciones fueron dictadas con posterioridad a la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del precepto estatutario, lo que a su vez determinó que el órgano que giró el tributo fuera manifiestamente incompetente.

3) Como doctrina contraria a dicha nulidad puede citarse, entre otras, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª 1026/2017, de 8 de junio (rec. núm. 2739/2015 –NFJ071236–).

En el primer fundamento, la sentencia se pronuncia expresamente sobre la incidencia de la STC 203/2016, de 1 de diciembre –NCJ061894–, que había declarado inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma foral de Guipúzcoa 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF en dicho territorio histórico, dictada en la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ del País Vasco en proceso distinto.

Conviene resaltar que dicha STC 203/2016, de 1 de diciembre, declaró inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF del territorio

²³ La interpretación del artículo 40.1 de la Ley orgánica 2/1979, del TC, conduce, a nuestro parecer, a una conclusión distinta, al excepcionarse en él expresa y exclusivamente la eficacia retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de actos o normas con rango de ley respecto de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada salvo los casos de penas o sanciones, de manera que la consecuencia lógica es que en los demás supuestos cabe la revisión (F 4.º).

²⁴ Que confirma la STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 117/2015 –NFJ071133–).

histórico de Guipúzcoa, sin limitación de efectos²⁵. Pese a ello, la STS de 8 de junio de 2017 citada afirma en su fundamento primero que:

«ninguna incidencia tiene, toda vez que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el artículo 40.1 de la LOTC. [En suma,] las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la STC».

Se cita en apoyo de la tesis la sentencia del Pleno de esta sala de 2 de junio de 2010 (rec. núm. 588/2008 –NSJ038664–), en la que se afirma que:

«No ofrece dudas que la declaración de inconstitucionalidad (con la única y sola excepción que prevé el inciso final de la segunda de esas normas, solo referida a los procesos penales o contencioso-administrativos de revisión de resoluciones sancionadoras, en los que la inaplicación de la norma inconstitucional determine un efecto beneficioso para aquel o aquellos contra los que se siguieron esos procesos) deja incólume y no menoscaba el valor de cosa juzgada de la sentencia firme cuya razón de decidir y cuyo pronunciamiento se sustentó en la aplicación de la norma luego declarada contraria a la Constitución».

4) Este criterio se ha confirmado en las SSTS 1023/2017, de 8 de junio (rec. núm. 3237/2015 –NFJ071154–), 1024/2017, de 8 de junio (rec. núm. 3176/2015) y, sin ánimo de exhaustividad, la Sentencia 1026/2017, de 8 de junio (rec. núm. 2739/2015), al rechazar que la anulación del artículo 30.2 de la Norma foral 10/2006, de 29 de diciembre, por la STC 203/2016, de 1 de diciembre, arrastrara la nulidad de las liquidaciones practicadas a su amparo que habían devenido firmes, razonando que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el artículo 40.1 de la LOTC.

²⁵ El fallo es el siguiente:

«Estimar la presente cuestión prejudicial de validez de las normas forales fiscales de los territorios históricos vascos y, en consecuencia, declarar inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF del territorio histórico de Gipuzkoa».

4.2. Por poner solo un ejemplo más, ilustrativo del panorama jurídico actual, en el Dictamen de la Abogacía General del Estado de 14 de abril de 2010 (ref.: A. G. Entes Públicos 23/10)²⁶ se rechaza la solicitud de nulidad de pleno derecho de tarifas portuarias giradas al amparo del artículo 70 de la Ley 27/1992, de Puertos del Estado, declarado inconstitucional por las SSTC 102/2005, de 20 de abril –NFJ019790– y 121/2005, de 10 de mayo –NFJ020183–. Estas sentencias tampoco contenían ninguna limitación de efectos y, pese a ello, en el dictamen se asume que el principio de seguridad jurídica impediría la revisión de situaciones consolidadas firmes, concluyendo que la firmeza de las liquidaciones impide su revisión, sin que concurra además motivo adicional de nulidad de pleno derecho. En su dictamen, la Abogacía del Estado se refiere, en apoyo de su tesis, al artículo 73 de la LJCA, y termina concluyendo que:

«De todo ello se deduce la primacía del principio de seguridad jurídica sobre el de legalidad, por lo que, pese a la declaración de inconstitucionalidad de la ley aplicada en las sentencias o actos administrativos (lo que exigiría, por aplicación del principio de legalidad, la revisión de las sentencias y actos), queda excluida la revisión de unas y otros²⁷».

Esta contraposición entre legalidad y seguridad jurídica, que aparece en numerosa doctrina jurisprudencial, es un absurdo jurídico: la legalidad es la evidencia o mayor manifestación de la seguridad jurídica, y a su vez este principio no puede nunca interpretarse como un deber de mantenimiento de una situación inconstitucional. Tal mantenimiento podrá, de manera excepcional, ser defendible, pero atendiendo siempre a las circunstancias de cada caso concreto. Es irreconciliable con el propio artículo 9.1 de la CE pretender extraer una regla general de lo que necesariamente será siempre una ponderación caso por caso.

5. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIÓN: LAS LIQUIDACIONES FIRMES SÍ DEBEN PODER SER REVISADAS TRAS UNA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Los argumentos que suelen citarse para considerar que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad no afecta a las situaciones administrativas firmes, esto es, por lo que a esta materia interesa, a las liquidaciones tributarias firmes, son de forma resumida los siguientes:

1) Ello sería contrario al principio de seguridad jurídica. En este sentido, se llega a incluso a reiterar que dicho principio debe primar sobre el de legalidad. En apoyo de esta idea se suele

²⁶ Ponente: Ricardo Huesca Boadilla. Se puede consultar en *Anales de la Abogacía 33/10*. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/anales_abogacia/ANALES_10_0033.pdf>.

²⁷ *Ibid.*

citar la doctrina del TC contenida, entre otras, en la STC 45/1989, de 20 de febrero, o, más recientemente, en la STC 60/2015, de 18 de marzo.

El argumento viene a ser el siguiente: como el TC limita los efectos de sus sentencias haciendo referencia al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), a partir del mismo puede sostenerse, como regla general, la intangibilidad de las resoluciones administrativas firmes.

Tal conclusión no se sostiene:

- Primero, porque la limitación de efectos es una excepción a la regla general del artículo 40.1 de la LOTC y, por ello mismo, se lleva a cabo caso por caso. Es incorrecto considerar que las limitaciones de efectos llevadas a cabo por el TC constituyen una regla general. Para alcanzar esta conclusión basta con la lectura de los propios fallos y fundamentos jurídicos de las sentencias que han limitado efectos a lo largo del tiempo. En ellos se comprueba que la limitación se ha precisado siempre en cada caso.
- Segundo, porque el principio de seguridad jurídica ni se contrapone ni puede ser nunca una alternativa o excepción al de legalidad. La seguridad jurídica no puede convertirse en la certeza de que una norma inconstitucional no podrá quedar totalmente expulsada del ordenamiento, ni incluso cuando no se limiten efectos. La seguridad jurídica de que en tal caso las situaciones administrativas consolidadas no se podrán revisar repugna a la lógica.

2) El segundo argumento es la propia legalidad ordinaria, que no permitiría revisar dichas liquidaciones firmes. Al no haberse previsto un procedimiento para ello, tal revisión no es posible, se afirma. Se suele citar incluso el antiguo artículo 120.1 de la Ley de procedimiento administrativo del año 1958. Es precisamente el principio de seguridad jurídica uno de los límites a las facultades de revisión de los actos administrativos previstos en el actual artículo 110 de la Ley 39/2015, se afirma.

Además, se hacen referencias al artículo 73 de la LJCA (que establece que: «Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente»). A ello se añade que la nulidad a consecuencia de la inconstitucionalidad no está expresamente prevista en el listado del artículo 217 de la LGT.

Tampoco los anteriores argumentos son admisibles:

- Primero, parece redundante insistir en ello, el artículo 73 de la LJCA es el trasunto, para la jurisdicción ordinaria, del artículo 40.1 de la LOTC, por lo que es evidente

que operan en planos radicalmente distintos. No se puede emplear el artículo 73 de la LJCA para matizar o interpretar el alcance del artículo 40.1 de la LOTC.

- Segundo, tampoco es enteramente acertado que la nulidad de pleno derecho por inconstitucionalidad de la norma no se pueda entender incluida en el listado del artículo 217 de la LGT, pues precisamente se trata de un listado abierto, como evidencia su letra g). Cosa distinta, evidentemente, es que sea preciso instar un procedimiento de forma expresa, de modo que la nulidad no opera de forma directa, por la misma declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura²⁸.

Ciertamente, no reina la claridad en este ámbito, como evidencia el examen de los trabajos doctrinales que se han ocupado de la cuestión, así como la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la que se aprecian resoluciones en uno y otro sentido.

De hecho, en el año 2015 se intentaron clarificar las consecuencias de la inconstitucionalidad de las normas, estableciendo en el anteproyecto para la reforma de la Ley General Tributaria un procedimiento denominado «Revocaciones de actos administrativos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el Derecho Comunitario». Como es sabido, la norma no superó el filtro del Consejo de Estado, por las razones exteriorizadas en su Dictamen 130/2015 (BOE de 22 de septiembre de 2015) sobre la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

3) Por último, se suele afirmar que para obtener tal restitución ya existe la vía de la responsabilidad del Estado legislador.

Este argumento debe rechazarse igualmente. El hecho de que la doctrina jurisprudencial de la responsabilidad del Estado legislador surgiera para dar salida a estos supuestos no significa que en sí sea la única idónea. De hecho, un recto entendimiento de la doctrina del TS sobre esta materia permite concluir que la misma surge para los casos en los que ya haya cosa juzgada, únicos enteramente irrevisables según el artículo 40.1 de la LOTC. Incluso así, la responsabilidad es un complemento indemnizatorio, no un remedio en sí misma.

Desde luego, en el caso del IIVTNU esta vía será particularmente idónea para aquellos casos en los cuales se haya obtenido una sentencia desestimatoria pese a la posterior declaración de inconstitucionalidad. Ciertamente, el resultado puede parecer injusto, pues con el esquema descrito estaría en peor situación quien litigó, acudiendo de hecho a la vía judicial, por una liquidación del IIVTNU, que quien no hizo nada. Pero tal injusticia proviene de los propios límites que el legislador ha establecido a la responsabilidad patrimonial del Estado, no de la tesis que aquí se mantiene.

Recapitulando, es un absurdo hablar de contraposición entre seguridad jurídica y legalidad: la legalidad es una manifestación de la seguridad jurídica. Una cosa es que el principio de se-

²⁸ Sobre esta cuestión tienen plena vigencia las consideraciones en Beladiez (1994, pp. 335 y ss.).

guridad jurídica (art. 9.3 de la CE) pueda justificar la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas en determinados casos concretos, en los cuales se pueda justificar la conveniencia de que se declare tal intangibilidad de situaciones administrativas firmes –esto es, liquidaciones tributarias, por lo que aquí interesa–, y otra muy distinta es considerar que tal es el efecto natural de la sentencia de inconstitucionalidad. Tal interpretación es difícilmente conciliable con la sujeción a la Constitución, que constituye la clave de bóveda de nuestro ordenamiento jurídico (art. 9.1 de la CE), que no puede reinterpretarse, sin más, al amparo de la antigua doctrina administrativa sobre la nulidad de pleno derecho, sino que debe adaptarse al orden constitucional. Por ello, es un error interpretar el principio de seguridad jurídica como un valor de preservación del *statu quo* sin más y en todo caso, ya que ello sería tanto como elevar a valor del ordenamiento jurídico en sí mismo la seguridad (jurídica) de que la inconstitucionalidad de una norma no tiene ninguna consecuencia, algo que repugnaría a la propia lógica del sistema, que precisamente dispone de mecanismos depurativos para evitar la consolidación de situaciones inconstitucionales.

IV. CONCLUSIÓN

Las SSTC sobre la plusvalía no resuelven todos los problemas que se siguen suscitando en la práctica como, por ejemplo y notablemente, el «error de salto» en el gravamen que se produce en aquellos supuestos de plusvalía mínima, que por tanto no se reputan inconstitucionales. Ahora bien, no los resuelven porque no corresponde a un órgano constitucional revisor, en suma, dicha labor. El *self restraint* que se exige a los altos tribunales implica una garantía de democracia, en suma, de manera que estos problemas deberán resolverse en el foro natural para ello, que no es otro que el Parlamento.

Al mismo tiempo, estos problemas no son ni mucho menos exclusivos de la plusvalía municipal, sino de la tributación patrimonial misma, y derivan tanto de las controversias sobre valoraciones (piénsese en la reciente problemática sobre ponencia de valores en el IBI de algunos ayuntamientos, como el de Jávea, o en las más recientes SSTS sobre el ITP y ADJ), como debido a la eliminación o reducción de figuras impositivas tradicionales, como el ISD o el IP, sin que se produzca el más mínimo debate de conjunto, que necesariamente debe abordar el tipo de tributación patrimonial que es deseable tener y es factible gestionar.

Con la información que ahora se tiene acerca de la aplicación práctica que de la doctrina de las SSTC han hecho la Administración y los órganos jurisdiccionales, seguramente lo más idóneo habría sido la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos afectados de las normas forales y estatales sin limitación de ningún tipo, pues la realidad ha puesto de manifiesto que la mano tendida al legislador no ha tenido ninguna recepción el ámbito estatal (no así en el foral), viéndose perjudicado por ello un número difícil de determinar de contribuyentes, así como el sistema de recursos administrativos y judiciales, en su conjunto, que se ha visto sobrecargado, con el correspondiente gasto público. La situación actual, y sobre ello no cabe ninguna duda, es la peor de las posibles, para todos los «agentes» jurídicos implicados (contribuyentes, Administración y tribunales).

En todo caso, una vez que el IIVTNU ha sido declarado inconstitucional en uno de sus efectos, la Administración y los tribunales están obligados a dar cumplimiento a los términos de las SSTC, lo que implica no solo permitir la prueba en contrario, en los términos expuestos, sino proceder a la revisión de aquellas liquidaciones firmes, en coherencia con la no limitación de efectos de las sentencias.

Referencias bibliográficas

- Alguacil Marí, M. P. (1999). *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores. La problemática de su control judicial*. Valencia: Diálogo.
- Beladiez Rojo, M. (1994). *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Madrid: Marcial Pons.
- Cueva Aleu, I. (2010). Artículos 35 a 40. En VV. AA., *Comentarios a la Ley orgánica del Tribunal Constitucional* (pp. 378-469). La Ley.
- Escribano López, F. (1994). Valor y valoración en el ordenamiento tributario español. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 23, 111-146.
- Espin Templado, E. (2001). Artículo 34. En J. L. Requejo Pagés, *Comentarios a la Ley orgánica del Tribunal Constitucional* (pp. 501-510). Madrid: BOE.
- García Fernández, A. (2018). Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación. *REDF*, 178, 43-62.
- García Prats, A. (2013). Los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la UE y la restitución de lo ingresado. *RCyT. CEF*, 364, 5-36.
- García Torres, J. (1987). Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica. En VV. AA., *Impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados* (pp. 429-456). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Gómez Montoro, A. J. (2001). Artículo 39 y Artículo 40. En J. L. Requejo Pagés, *Comentarios a la Ley orgánica del Tribunal Constitucional* (pp. 578-631). Madrid: BOE.
- Jiménez Campo, J. (1997). Qué hacer con la ley inconstitucional. En VV. AA., *La sentencia sobre la constitucionalidad de la ley: actas de las II Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional* (pp. 15-80).
- Leguina Villa, J. (1987). Principios generales del derecho y Constitución. *Revista de Administración Pública*, 114, 7-38.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*. Madrid: McGraw-Hill.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1997). La distribución de la carga de la prueba en derecho tributario. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 94, 185-198.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013b). La inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Tributos Locales*, 112, 105-118.

- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). ¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU?: la sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. *Diario La Ley*, 8023.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *RCyT. CEF*, 409, 5-44.
- Martín Queralt, J. (2017). Los perfiles siempre litigiosos del impuesto municipal de plusvalía: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 25, 7-11.
- Menéndez Moreno, A. (2018a). La proyectada modificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: más de lo mismo. *Quincena Fiscal*, 10, 9-18.
- Menéndez Moreno, A. (2018b). Las particularidades (y paradojas) del poder normativo de las corporaciones locales en materia tributaria. *Quincena Fiscal*, 12, 9-16.
- Moreno Fernández, J. I. (2009). *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*. Pamplona: Aranzadi.
- Moreno Serrano, B. (2012). *Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico*. Madrid: Marcial Pons.
- Orón Moratal, G. (2010). El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En D. Marín-Barnuevo Fabo y Juan Ramallo Massanet (Coords.), *Los tributos locales* (pp. 687-770). Madrid: Civitas.
- 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. *Tributos Locales*, 3, 81-95.
- Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2, 17-45.
- Ruiz Zapatero, G. (2018). De nuevo sobre la confirmación en amparo de un tributo declarado inconstitucional. *Quincena Fiscal*, 4, 121-148.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Pamplona: Aranzadi.
- Triana Reyes, B. (17 de abril de 2017). Efectos de las sentencias del TC tras la nueva Ley del sector público: al hilo de la reciente anulación parcial del impuesto de plusvalías que cobran los ayuntamientos. *Diario La Ley*, 8.961, Sección Tribuna.
- Utande San Juan, J. M. (2017a). Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU. Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma. *BIT Plus*, 211, 26-35.
- Utande San Juan, J. M. (2017b). Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *BIT Plus*, 211, 35-44.
- Varona Alabern, J. E. (2011). Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles. *REDF, Civitas*, 149, 7-47.