Revista CESCO de Derecho de Consumo
http://revista.uclm.es/index.php/cesco

Nº 50/2024
ISSN 2254-2582

https://doi.org/10.18239/RCDC_2024.50.3480

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, EL TRIBUNAL SUPREMO Y EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: ¿QUÉ HAY DE NUEVO?*

María Zaballos Zurilla

Profesora Ayudante Doctora

Universidad Autónoma de Madrid

Resumen: En el presente trabajo se analiza la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en concreto, sobre la revisión de liquidaciones firmes en la vía administrativa, sustentadas en la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182 / 2021, de 26 de octubre. Las recientes SSTS núm. 339/2024 de 28 febrero y núm. 364/2024 de 4 marzo, brindan oportunidad a los gravados por el impuesto de la plusvalía de recuperar las cantidades pagadas indebidamente por este tributo. La primera, considera ajustado a Derecho el pronunciamiento de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, que acogió la solicitud de revisión de oficio, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación y la obligación de devolución la cuota tributaria indebidamente abonada y los intereses correspondientes, por lo que debe ser mantenido. La segunda, reconoce el derecho a la indemnización y la responsabilidad patrimonial del Estado legislador al considerar que una transmisión ha sido indebidamente gravada con el impuesto municipal de plusvalía.

Palabras claves: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, IIVTNU, plusvalía municipal, inconstitucionalidad, responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

* Trabajo realizado en el marco del Proyecto de Investigación PID2021-128913NB-I00, del Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación (AEI) cofinanciado por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) titulado "Protección de consumidores y riesgo de exclusión social: seguimiento y avances", dirigido por Ángel Carrasco Perera y Encarna Cordero Lobato; en el marco de las Ayudas para la realización de proyectos de investigación aplicada, en el marco del Plan Propio de investigación, cofinanciadas en un 85% por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), para el proyecto titulado "Modelos jurídicos eficientes de consumo sostenible", con Ref.: 2022-GRIN-34487 dirigido por Ángel Carrasco Perera y Ana I. Mendoza Losana y en el marco del Proyecto de Investigación SBPLY/23/180225/000242 "El reto de la sostenibilidad en la cadena de suministros y la defensa del consumidor final" cofinanciadas por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional, en el marco del Programa Operativo de Castilla-La Mancha 2021-2027 dirigido por Ángel Carrasco Perera y Ana Carretero Garcia.

Title: The Constitutional Court, the Supreme Court and the tax on the increase in value of urban land: what's new?

Abstract: This paper analyzes the most recent jurisprudence of the Supreme Court in relation to the Tax on the Increase in Value of Urban Land, specifically, on the review of final settlements in administrative procedures, based on the judgment of the Constitutional Court no. 182 / 2021, of 26 October. The recent SSTS no. 339/2024 of 28 February and no. 364/2024 of 4 March, provide an opportunity for those subject to capital gains tax to recover the amounts unduly paid for this tax. The first considers that the pronouncement of the judgment of the Contentious-Administrative Court No. 3 of Valencia, which accepted the request for ex officio review, declared the nullity of the assessment and the obligation of devolution of the tax paid and the corresponding interest, to be in accordance with the law, and therefore must be maintained. The second recognizes the right to compensation and the financial liability of the State legislature when considering that a transfer has been unduly taxed with the municipal capital gains tax.

Keywords: Tax on the Increase in Value of Urban Land, IIVTNU, municipal capital gains tax, unconstitutionality, patrimonial liability of the State legislator.

Índice: 1. ANTECEDENTES: INCONSTITUCIONALIDAD Y PLUSVALÍA MUNICIPAL: especial referencia a las SSTC 59/2017, de 11 de mayo y 182/2021, de 26 de octubre. 2. SENTENCIAS DESESTIMATORIAS DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR 2.1 Recursos planteados por empresas 2.2 Recursos planteados por particulares 3. SENTENCIAS FAVORABLES A LA DEVOLUCIÓN DE LA PLUSVALÍA 3.1 La STS núm. 339/2024 de 28 febrero 3.2 La STS núm. 364/2024 de 4 marzo 4. CONSLUSIONES 5. BIBLIOGRAFÍA 6. WEBGRAFÍA

I. ANTECEDENTES. INCONSTITUCIONALIDAD Y PLUSVALÍA MUNICIPAL: ESPECIAL REFERENCIA A LAS SSTC 59/2017, DE 11 DE MAYO Y 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE

Antes de analizar las últimas sentencias sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, tras la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, más conocido como impuesto municipal de plusvalía), considero relevante poner al lector en antecedentes.

El impuesto municipal de plusvalía es un impuesto directo, real, objetivo e instantáneo[1]. Grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de actos jurídicos, tanto a título oneroso como lucrativo, inter vivos o mortis causa (la transmisión de la propiedad por

[1] SANZ GÓMEZ, R. "La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal de Plusvalía. Análisis de la STC 59/2017", de 11 de mayo*, Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho*, núm. 15, 2017, p. 290

cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, que recaiga sobre los mismos), siendo en la actualidad una de las principales fuentes de financiación de las entidades locales [2].

Hasta ahora, a pesar de que la sentencia del Tribunal Constitucional, número 59/2017, de 11 de mayo (ECLI:ES:TC:2017:59) declaró inconstitucionales los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), siempre que en la transmisión gravada no se hubiera producido un incremento del valor de los terrenos, la doctrina jurisprudencial venía considerando que esta declaración de inconstitucionalidad, por los términos parciales y condicionados en que se realizó, no podía afectar a los actos de liquidación firmes y consentidos, por no existir cauce de revisión de oficio en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre (ECLI:ES:TC:2021:182), respondió a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla –sede en Málaga–, respecto de los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL por posible vulneración del art. 31.1 CE.

Dicho artículo determina que: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y **progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio**".

En esta sentencia, el TC declara la nulidad e inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL ¿por qué?

Porque entiende que para que el método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, "debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o «presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3)".

Continúa el TC señalando que "esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado» (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o «patológicos» los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior –con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como

[2] JIMENEZ-CASTELLANOS BALLESTEROS, I. "Principios constitucionales en torno al impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: la desidia del legislador estatal", *Revista de Derecho Político*, núm. 116, 2023, p. 176.

en el supuesto aquí enjuiciado– al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos, que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE). …".

No obstante, es importante subrayar que la propia sentencia al determinar su alance y efectos sostiene que "no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

El TC se muestra tajante y declara que la sentencia carece de efectos retroactivos y, por ende, no va a afectar ni a resoluciones y/o sentencias firmes, ni a aquellas liquidaciones y autoliquidaciones que no hayan sido recurridas o impugnadas a fecha de su publicación[3].

Conviene, en este punto, recordar que en España, la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas por leyes contrarias a Derecho, no se reguló hasta la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP)[4]. Es importante señalar que en la LRJSP se regulan, en un mismo artículo, tres supuestos que pueden dar lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, a saber:

[3] Vid. HERNANDEZ GUIJARRO, F. "Inconstitucionalidad y nulidad del sistema objetivo de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2021, pp. 203-220.

[4] Vid. Vid. ALONSO GARCÍA, Mª. C. *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador*, Marcial Pons, 1999. Más recientemente, Los nuevos límites de la responsabilidad patrimonial del estado legislador, *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha, núm. Extra 2*, 2015, pp. 257-268; GALLARDO CASTILLO, Mª. J. "La responsabilidad del Estado legislador y las debilidades del sistema", *Revista Aragonesa de Administración Pública,* núm. 59, 2022, en especial pp. 97-108.

1. Los daños sufridos por particulares en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria (art. 32.3)[5]
2. Los daños sufridos por aplicación de una norma de ley declarada inconstitucional (art. 32.4)
3. Los daños sufridos por la aplicación de una norma contraria al DUE (art. 32.5)

En los dos últimos casos, han de concurrir, para que surja responsabilidad los siguientes presupuestos:

a) que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que "el particular no tenga el deber jurídico de soportar".

b) que el daño alegado sea "efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas".

c) que exista relación de causalidad ante ambos.

d) el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad [o la infracción del Derecho de la Unión Europea] posteriormente declarada.

Teniendo en cuenta este escenario, este trabajo se centra en el estudio de la postura de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, al resolver las reclamaciones presentadas por vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional en Pleno 182/2021, de 26 de octubre[6].

II. SENTENCIAS DESESTIMATORIAS DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR

A fecha 27 de marzo de 2024, son siete las sentencias que desestiman los recursos planteados por empresas[7] y ciudadanos particulares[8] que reclamaban una indemnización al Estado por el abono del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, basando su petición en la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26 de octubre de 2021, que como hemos visto declaró

[5] Este mantiene invariable el tenor del antiguo artículo 139.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común.

[6] Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. "La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF,* núm. 468, 2022, p. 32-34.

[7] SSTS núm. 81/2024 de 19 enero [ECLI:ES:TS:2024:846], núm. 185/2024 de 2 febrero [ECLI:ES:TS:2024:502].

[8] SSTS núm. 163/2024 de 1 febrero [ECLI:ES:TS:2024:496], núm. 186/2024 de 5 febrero [ECLI:ES:TS:2024:495], núm. 187/2024 de 5 febrero [ECLI:ES:TS:2024:498], núm. 220/2024 de 8 febrero [ECLI:ES:TS:2024:745] y núm. 219/2024 de 8 febrero [ECLI:ES:TS:2024:764].

inconstitucional el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto recogido en dos artículos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Como he apuntado previamente, la citada STC impedía expresamente acudir a otras vías de reclamación, pues no permite que con fundamento en la propia sentencia se revisasen obligaciones tributarias que hubiesen sido ya decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, o mediante resolución administrativa firme, o las que no hubiesen sido impugnadas cuando se dictó el fallo del propio Constitucional.

¿Por qué desestima el TS estos recursos? Porque, aunque no declara la inconstitucionalidad del Impuesto, ni, tampoco, del hecho imponible expresivo de capacidad económica que lo justifica, la STC 182/2021 da un paso más en relación con los criterios de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Entiende el Alto Tribunal que "no se puede afirmar que de la nulidad de los preceptos contrarios a la Constitución, declarada en la STC 182/2021, emerja imperativamente un daño antijurídico que pueda ser cuantificado por equivalencia a la cantidad satisfecha… Lo que sí considera contrario a la Constitución es la exclusividad de ese método, pero tal exclusividad había sido ya eliminada por nuestra jurisprudencia al aplicar la doctrina contenida en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019, que abrieron la puerta a la posibilidad de utilizar métodos de estimación directa de las bases imponibles, dirigidos a acreditar la existencia y cuantía de los incrementos o decrementos patrimoniales".

En definitiva, subraya el TS en todas estas sentencias que:

"La expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos del TRLHL por la STC 182/2021 no conduce necesariamente -como pretende el recurrente- a calificar de antijurídico el abono de determinadas cantidades en concepto del IIVTNU o que esas cantidades, por equivalencia, constituyan un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial. Para llegar a tal conclusión es preciso que se acredite a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario que el hecho imponible no se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas. Ninguno de estos extremos resultó acreditado en los procedimientos seguidos ante la Administración y ante los Juzgados pese a la utilización de diferentes medios de prueba por parte del actor".

¿Cómo se acredita la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terrero? Es el obligado tributario quien ha de probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Ha de dar los siguientes pasos:

1. Acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU, para ello sirve la utilización de cualquier medio de prueba que al menos indiciariamente permita su apreciación.

2. Una vez demostrada la ausencia de incremento del valor, es la Administración la que ha de probar en contra estas pretensiones a efectos de poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

A continuación, veamos la justificación concreta del TS para desestimar del recurso en cada uno de los supuestos.

2.1. Recursos planteados por empresas

En la STS núm. 81/2024 de 19 enero, entiende el Alto Tribunal que "en los cuatro supuestos de autoliquidaciones presentadas por CERRO MURILLO, S.A., acogiéndose a esa doctrina constitucional, se intentó acreditar por la parte la inexistencia de la plusvalía, bien mediante la aportación de escrituras públicas, informes periciales u otros medios de prueba. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Zaragoza que conocieron del asunto llegaron a la conclusión de que la minusvalía no había sido acreditada. Las cuatro sentencias dictadas ganaron firmeza al no poder ser recurridas por razón de la cuantía".

Por ello, en este caso entiende el Alto Tribunal que no se vulnera el principio de capacidad económica, que es la *ratio decidendi* de la inconstitucionalidad declarada en las SSTC 59/2017 y 182/2021.

En la STS núm. 185/2024 de 2 febrero la Mercantil Asúa Patrimonio, S.L acogiéndose a esa doctrina constitucional (SSTC 59/2017 y 182/202), intentó acreditar la inexistencia de la plusvalía, bien mediante la aportación de escrituras públicas, informes periciales u otros medios de prueba. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y la Sala del Tribunal Superior de Justicia que conocieron del asunto llegaron a la conclusión de que la minusvalía no había sido acreditada. Las sentencias dictadas ganaron firmeza.

2.2. Recursos planteados por particulares

En la STS núm. 163/2024 de 1 febrero, se muestra contundente el Tribunal pues entiende que … "No sólo no se ha dado en el caso actividad probatoria alguna encaminada a acreditar un decremento de valor "sino que, de una parte, es claro el incremento del mismo habida cuenta del transcurso de más de 20 años y de otra, esta ausencia de prueba es parte de la estrategia procesal seguida por el actor y no surge de ninguna limitación impuesta por parte de los órganos judiciales".

En la STS núm. 186/2024 de 5 febrero, considera que la minusvalía del terreno no ha sido acreditada en ninguna instancia y, además, "la sentencia dictada ganó firmeza al no poder ser recurrida por razón de la cuantía".

En las sentencias núm. 187/2024 de 5 de febrero y núm. 220/2024 de 8 febrero, el Alto Tribunal en términos prácticamente idénticos a la STS núm. 163/2024 de 1 febrero, desestima el recurso al considerar que "no existe actividad probatoria dirigida a acreditar un decremento de valor sino que, de una parte, ya se ha resuelto por este Tribunal que tal incremento existió en el caso y de otra, esta ausencia de prueba es parte de la estrategia procesal seguida por el actor y no surge de ninguna limitación impuesta por parte de los órganos judiciales".

Por último, en la STS núm. 219/2024 de 8 febrero, también se desestima el recurso, en este caso porque "El recurrente, precisamente argumentando que es la propia STS 1.163/2018 la que desestimaría sus pretensiones, viene a reconocer a las claras que, en su caso, ciertamente ha existido un incremento de valor, una riqueza gravable y susceptible de tributación constitucionalmente correcta".

En definitiva, en ninguno de los casos se acreditó la ausencia del hecho imponible e incluso llega a reconocerse, como en la última sentencia, la existencia del incremento del valor del terreno vendido y, por tanto, no existe en estos casos un daño antijurídico (elemento indispensable para el nacimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador), que deba ser indemnizado.

III. SENTENCIAS FAVORABLES A LA DEVOLUCIÓN DE LA PLUSVALÍA

Hasta el momento el TS ha dictado dos sentencias favorables a la devolución de la plusvalía. La primera de ellas, la STS núm. 339/2024 de 28 febrero (JUR 2024, 67326)[9] y, la segunda, la núm. 364/2024 de 4 marzo (ECLI:ES:TS:2024:1269)[10].

3.1. La STS núm. 339/2024 de 28 febrero

La STS núm. 339/2024 de 28 febrero, resuelve el recurso de casación núm. 199/2023, promovido por el Ayuntamiento de Valencia.

Los hechos que dan origen al litigio derivan de una liquidación tributaria por importe de 8.869,01 euros, concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [«IIVTNU»]. Con fecha 7 de octubre de 2016 el Ayuntamiento de Valencia giró dicha cantidad a la entidad Banco de Santander, S.A., por la venta del inmueble sito en la Calle San Vicente Mártir, núm. 94 bajo izquierda de Valencia, formalizada en escritura pública de 11 de julio de 2016, por el precio de 440.000 euros. El inmueble fue adquirido por la transmitente, Banco Santander S.A.,

[9] Vid. C.G.P.J | Poder Judicial | Tribunal Supremo | Noticias Judiciales | El Tribunal Supremo declara que cabe obtener la devolución de lo pagado por plusvalía municipal cuando no se obtuvo incremento de valor del terreno, aunque la liquidación sea firme [Último acceso: 30-03-2024]

[10] Vid. El TS reconoce el derecho a indemnización por la plusvalía y las sanciones si se acreditó la inexistencia de incremento (fiscal-impuestos.com) [Último acceso: 30-03-2024]

mediante compraventa formalizada el día 21 de junio de 2007, en el precio de 1.100.000 euros. La liquidación fue notificada el 21 de septiembre de 2016 y abonada por el sujeto pasivo, Banco Santander S.A., el 7 de octubre de 2016.

Siendo el objeto del recurso de casación la impugnación de la sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, que estimó el recurso núm. 347/2022, instado por la entidad Banco Santander, S.A. contra la resolución del Ayuntamiento de Valencia por la que se inadmite la solicitud de revisión de oficio de la liquidación con clave NUM001, emitida en el ejercicio 2016, por el concepto Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [«IIVTNU»], por la transmisión de un inmueble, por la que abonó la suma de 8.869,01 euros liquidada por cuota tributaria.

Esta sentencia del TS es importante pues busca clarificar la doctrina aplicable al asunto que nos ocupa.

Tras la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017, se fijaron inicialmente, en varias sentencias de la Sala 3ª del TS de 18 de mayo de 2020, un conjunto de criterios interpretativos sobre la viabilidad de instar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes por plusvalía, en los casos en que no existiera incremento de valor en la transmisión gravada[11]. En esencia dichas sentencias determinan:

"[...] a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la LGT[12].

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal, no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza; (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido; (iii) no han

[11] Son las SSTS de 18 de mayo de 2020, núm. 435/2020 (RJ 2020, 1178) (rec. 1665/2019 (LCEur 2019, 1512) - ECLI:ES:TS:2020:973); núm. 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970 (RJ 2020, 1076)), y núm. 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS:2020:984 (RJ 2020, 1069)).

[12] El Capítulo II versa sobre los procedimientos especiales de revisión en vía administrativa.

provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, esta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015 (RCL 2015, 1477) , referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa). [...][13]"

Sin embargo, el TS en la sentencia, núm. 339/2024 de 28 febrero, que da pie a este trabajo, es consciente de que esta jurisprudencia "ha sido corregida o superada por la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre", y concluye "que cabe la revisión de liquidaciones firmes, en los casos en que la transmisión gravada no pone de manifiesto incremento de valor de los terrenos, antes bien, se constata la existencia de un decremento de valor, y, consiguiente, la inexistencia de manifestación de riqueza imponible, por tanto, de capacidad económica" y que, "además, la oportunidad de reexaminar la cuestión aquí suscitada viene dada por la incidencia de la declaración de inconstitucionalidad, plena y absoluta, efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre (RTC 2021, 182)" que aporta una perspectiva nueva al examen de esta cuestión, de tal modo que "ya no cabe afirmar que la nulidad no resulte directamente del pronunciamiento de inconstitucionalidad".

Por todo ello, fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

"…La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL (RCL 2004, 602, 670) , efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59) , traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) . Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC (RCL 1979, 2383) , todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

[13] Doctrina que ha sido reiterada en varias sentencias posteriores, entre otras, las sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo núm. 1190/2021, de 29 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3575 (RJ 2021, 5390)); la STS núm. 33/2022, de 19 de enero (ECLI: ES:TS:2022:162 (RJ 2022, 446)); la STS núm. 71/2022, de 27 de enero (ECLI:ES:TS:260); la STS núm. de 99/2022, de 31 de enero (ECLI:ES:TS:2022:493 (RJ 2022, 824)); la STS núm. 1665/2022, de 16 de diciembre (RJ 2023, 5190) (ECLI:ES:TS:2022:4648); y la STS núm. 1159/2022, de 20 de septiembre (RJ 2022, 4200) (ECLI:ES:TS:2022:3327).

Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 (LCEur 2019, 1512) - ECLI:ES:TS:2020:973 (RJ 2020, 1178)), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970 (RJ 2020, 1076)) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS:2020:984 (RJ 2020, 1069)), y las demás que las reiteran".

Con base en lo anterior, el Alto Tribunal concluye que "no cabe duda de que la liquidación firme por IIVTNU cuya revisión se solicita incurre en el supuesto de inexistencia de incremento de valor de los terrenos en el que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL (RCL 2004, 602, 670) incurre en la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017, de 11 de mayo. En la transmisión de inmueble sometida a gravamen no se exteriorizó ningún incremento de valor de los terrenos urbanos, sino al contrario, un significativo decremento", y al aplicar la doctrina previamente transcrita, desestima el recurso de casación, subrayando que "la decisión no puede limitarse en este caso a revocar la inadmisión de la revisión de oficio, sino que debe resolver el fondo de la propia solicitud, dando lugar a la misma, como dispone la sentencia recurrida. Estamos ante un caso en el que, conforme a constante doctrina jurisprudencial de esta Sala, el órgano judicial está en condiciones de resolver directamente sobre la revisión de oficio, sin retroacción de actuaciones para seguir el procedimiento establecido en el artículo 217.4 LGT (dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma), pues no existen otras personas distintas al interesado que deban ser oídas, ni se produce afectación de derechos o intereses de terceros como consecuencia del acto cuya revisión de oficio se solicita".

En definitiva, el TS considera ajustado a Derecho el pronunciamiento de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, que acogió la solicitud de revisión de oficio, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación y ordenó la devolución de la cuota tributaria indebidamente abonada (8.869,01 euros) con los intereses correspondientes conforme al artículo 32 de la LGT, por lo que debe ser mantenido.

No obstante, tal y como advierte con acierto el TS, cuando se resuelva sobre la revisión de oficio se deben ponderar todos los intereses concernidos, y, en especial, si ha existido afectación sustancial de principios constitucionales por el acto firme de aplicación de la norma declarada inconstitucional y, también, el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión[14].

3.2. La STS núm. 364/2024 de 4 marzo

Por su parte, la sentencia núm. 364/2024 de 4 marzo resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por una particular (Doña Carlota) contra la

[14] Vid. PALÀ, R. Son nulas las liquidaciones de IIVTNU sobre ventas con pérdidas (cuatrecasas.com) [Último acceso: 30-3-2024]

resolución del Consejo de Ministros, de 20 de diciembre de 2022, que desestimaba cincuenta solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado Legislador.

En este caso Doña Carlota adquirió, mediante escritura de 2 de diciembre del 2002, un apartamento de nueva construcción, junto con una plaza de garaje, en Estepona (Málaga). El precio de adquisición conjunto (vivienda y garaje) fue de 264.176,14 euros (IVA incluido) como se acredita con la copia de la escritura. Posteriormente, con fecha 3 de octubre de 2013, se otorgó escritura pública de venta de la vivienda y el garaje, anteriormente mencionados, por un precio de transmisión conjunto (vivienda y garaje) de 225.000 euros (206.943,75 euros si descontamos los gastos de intermediación asociados a la venta) como se acredita con copia de la escritura. Resulta claro que, no existió un cremento de patrimonio real, ni beneficio económico alguno con la venta del apartamento (es más, su transmisión se materializó en una pérdida patrimonial conjunta para el contribuyente de 39.176,14 euros).

En este supuesto, el Alto Tribunal sostiene con claridad meridiana que "Es claro que la STC 182/2021 no ha establecido ninguna limitación de efectos en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y es doctrina reiterada de este Tribunal (desde la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010, recurso núm. 588/2008) que no constituye obstáculo para ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador declarados inconstitucionales la circunstancia de que los actos generadores del daño (liquidaciones tributarias, en el caso) sean firmes, ni siquiera si gozan de la eficacia de la cosa juzgada, siempre que tales actos hayan fundamentado la decisión administrativa productora del perjuicio".

Siendo, como he subrayado, el principio de capacidad económica la *ratio decidendi* tanto de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, como de la declarada en la STC 182/2021, y el elemento clave para acreditar la antijuricidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad y, por tanto, la existencia un daño efectivo y cuantificable económicamente, la parte actora intentó utilizar ante la Administración y luego en sede judicial el método de estimación directa para tratar de acreditar la existencia de un decremento de valor, aportando tanto las escrituras como un informe pericial que acreditaban su pretensión.

El TS sostiene que "aunque no se puede afirmar que de la nulidad de los preceptos contrarios a la Constitución, declarada en la STC 182/2021, emerja imperativamente un daño antijurídico que pueda ser cuantificado por equivalencia a la cantidad satisfecha…

En el presente supuesto de hecho, la falta de aplicación de dicha doctrina provocó que resultara gravada una operación económica en la que no quedó constatada la existencia de un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resultara compatible con artículo 31.1 CE. De hecho, la prueba presentada, si algo permite tener por acreditado, es precisamente la inexistencia de este incremento y, consiguientemente, la inconstitucionalidad de la tributación exigida en este caso".

Por todo ello, el TS reconoce a la parte actora el derecho a percibir la cuantía indebidamente abonada por el tributo, por importe de 5.775,50 euros por la vivienda y 218,06 euros por el garaje, también que las sanciones anudadas al tributo inconstitucional deben quedar debidamente resarcidas (4.191,53 euros) y una indemnización de 10.185,03 euros, a actualizar en los términos anteriormente expuestos, fijando como día de la lesión, para cada una de las cuantías, el día que resultó efectivamente abonada.

IV. CONCLUSIONES

La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional puesta de manifiesto en las páginas anteriores, y los pronunciamientos contenidos en las recientes SSTS núm. 339/2024 de 28 febrero y núm. 364/2024 de 4 marzo, ofrecen posibilidades a los gravados por el impuesto de la plusvalía de recuperar las cantidades pagadas indebidamente por este tributo.

En un primer momento el TC en su sentencia número 59/2017, de 11 de mayo declaró la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, siempre que en la transmisión gravada no se hubiera producido un incremento del valor de los terrenos. Sin embargo, la declaración se realizó en términos parciales y condicionados, lo que impedía que afectara a los actos de liquidación firmes y consentidos, por no existir cauce de revisión de oficio en la LGT.

Con posterioridad, la STC núm. 182/2021 da una vuelta más de tuerca a la cuestión y, aunque si bien es cierto que no declara la inconstitucionalidad del Impuesto, ni del hecho imposible expresivo de la capacidad económica que lo justifica, sí se puso de manifiesto en el proceso constitucional que el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo, utilizado de forma excluyente, podía dar lugar a cuotas tributarias que supusieran una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" para el contribuyente contrario al principio de capacidad económica que consagrada el art. 31. 1 CE.

No obstante, apunta el Constitucional que la sentencia núm. 182/2021 carece de efectos retroactivos y, por ende, no va a afectar ni a resoluciones y/o sentencias firmes, ni a aquellas liquidaciones y autoliquidaciones que no hayan sido recurridas o impugnadas a fecha de su publicación.

Por su parte, el TS sentencia que puede resolver directamente sobre la revisión de oficio, sin retroacción de actuaciones, para seguir el procedimiento establecido en el artículo 217 LGT -sentencia núm. 339/2024 de 28 febrero -y que la STC 182/2021 "derriba absoluta e incondicionalmente el sistema del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en lo relativo a la determinación de la base imponible, lo que comporta la imposibilidad de su liquidación" -sentencia núm. 364/2024 de 4 marzo-
.

Ello da esperanza a los gravados por el impuesto de la plusvalía de recuperar las cantidades pagadas indebidamente por el tributo. Si bien, no todas las reclamaciones vía responsabilidad patrimonial del Estado legislador van a obtener resultados

satisfactorios para los reclamantes. Ello dependerá de las circunstancias concretas de cada caso.

Como bien esclarece el TS, la sola declaración de nulidad e inconstitucionalidad del método de cálculo del tributo no es *conditio sine qua non* de la antijuridicidad del daño. Así, únicamente van a obtener la correspondiente indemnización aquellos que acrediten que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU, como sucede en las SSTS mencionadas.

V. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GARCÍA, Mª. C. *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador*, Marcial Pons, 1999.

-Los nuevos límites de la responsabilidad patrimonial del estado legislador, *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha, núm. Extra 2,* 2015, pp. 257-268.

GALLARDO CASTILLO, Mª. J. "La responsabilidad del Estado legislador y las debilidades del sistema", *Revista Aragonesa de Administración Pública,* núm. 59, 2022, en especial pp. 97-108.

HERNANDEZ GUIJARRO, F. "Inconstitucionalidad y nulidad del sistema objetivo de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2021.

JIMENEZ-CASTELLANOS BALLESTEROS, I. "Principios constitucionales en torno al impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: la desidia del legislador estatal", *Revista de Derecho Político*, núm. 116, 2023.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. "La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 468, 2022.

SANZ GÓMEZ, R. "La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal de Plusvalía. Análisis de la STC 59/2017", de 11 de mayo*, Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho*, núm. 15, 2017.

VI. WEBGRAFÍA

C.G.P.J | Poder Judicial | Tribunal Supremo | Noticias Judiciales | El Tribunal Supremo declara que cabe obtener la devolución de lo pagado por plusvalía municipal cuando no se obtuvo incremento de valor del terreno, aunque la liquidación sea firme [Último acceso: 30-03-2024]

El TS reconoce el derecho a indemnización por la plusvalía y las sanciones si se acreditó la inexistencia de incremento (fiscal-impuestos.com) [Último acceso: 30-03-2024]

PALÀ, R. Son nulas las liquidaciones de IIVTNU sobre ventas con pérdidas (cuatrecasas.com) [Último acceso: 30-3-2024]