



**Universidad**  
Zaragoza

Trabajo Fin De Grado

EL IMPUESTO DEL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS  
DE NATURALEZA URBANA: cuestiones normativas y estudio  
jurisprudencial

Autor/es

Alejandro Pérez Herrero

Director/es

Joaquín Agustín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho

2018/2019

## ÍNDICE

I.	ABREVIATURAS .....	3
II.	INTRODUCCIÓN .....	4
III.	EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	6
IV.	REGULACIÓN DEL IIVTNU .....	11
V.	CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE APLICACIÓN.....	16
1.	POSTURA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL .....	16
1.1	<i>Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero de 2017.....</i>	16
1.2	<i>Sentencia del Tribunal Constitucional 59/17 de 11 de mayo de 2017 .....</i>	19
2.	SITUACIÓN TRAS LA ACTUACIÓN DEL TC.....	21
3.	POSTURA DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	23
3.1	<i>Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018 de 9 de julio de 2018.....</i>	23
3.2	<i>Sentencia del Tribunal Supremo 175/2019 de 13 de febrero de 2019.....</i>	29
VI.	ACTUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE A PARTIR DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	32
1.	TRANSMISIONES REALIZADAS TRAS LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD .....	32
2.	INGRESOS INDEBIDOS .....	34
VII.	CONCLUSIONES .....	36
VIII.	BIBLIOGRAFÍA.....	37
IX.	WEBGRAFÍA.....	39
X.	REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES .....	40
XI.	LEGISLACIÓN .....	41

## **I. ABREVIATURAS**

**-TC:** Tribunal Constitucional.

**-R.D.:** Real Decreto.

**-L.B.R.L.:** Ley de Bases de Régimen Local.

**-P.P:** Páginas.

**-IRPF:** Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**-IS:** Impuesto de sociedades.

**-ISD:** Impuesto de sucesiones y donaciones.

**-Art:** Artículo.

**-LGT:** Ley General Tributaria.

**-SS:** Siguietes

**-CE:** Constitución Española.

**-TRLRHL:** Texto Refundido de la Ley de Regulación de las Haciendas Locales.

**-BOE:** Boletín Oficial del Estado.

**-BBVA:** Banco Bilbao Vizcaya Argentaria.

**-PLAZA:** Plataforma Logística de Zaragoza.

**-Cit:** Cita.

**-Núm.:** Número.

## II. INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo de Fin de Grado recoge un análisis de la figura tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IITVNU), desde sus orígenes hasta la actualidad, analizando toda la problemática generada entre los contribuyentes, los ayuntamientos y los tribunales a raíz de la configuración del hecho imponible del impuesto y de su base imponible.

La visión y tratamiento que se le dará al tema estará muy ligada en función de las posiciones tomadas tanto por el Tribunal Constitucional, como por el Tribunal Supremo en sus últimas y recientes decisiones jurisprudenciales. Se puede afirmar por tanto, que la trascendencia del trabajo no se va a centrar sólo en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales<sup>1</sup>, sino que va a ir más allá.

Manifiesto que uno de mis principales motivos en la elección de la temática del presente estudio, nace a partir de los inconvenientes surgidos a la hora de la configuración del impuesto y del descontento generado en la masa social por el tratamiento del mismo. Por ejemplo, es evidente el elevado número de demandas que llevadas a cabo por la población que debido a la crisis inmobiliaria, y junto con la devaluación de los terrenos y viviendas<sup>2</sup>, han abonado importantes cantidades de dinero al transmitir su terreno provocando una pérdida trascendental. Estas cantidades de dinero que se derivan de la liquidación del hecho imponible, surgen a partir del desconocimiento del tributo por la población, sin tener claro si la liquidación que han realizado es obligatoria tras la transmisión de un terreno, o en cambio se encuentran exentos de la misma.

El trabajo se ha dividido en tres bloques a través de los cuales se ha buscado explicar el tributo en profundidad para después ver los supuestos llevados a cabo por los tribunales y finalmente, ver la situación en la que queda el impuesto en la actualidad.

---

<sup>1</sup>Texto Refundido. 39/1988, de 28 de diciembre. Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo, 2004, vol. 2. Los artículos en los que se va a centrar el estudio, que son los que han generado los problemas son: Art. 104, 107.1, 107.2 y 110.4

<sup>2</sup> La población aprovechando el boom urbanístico que hubo en 2007 compraba viviendas por un precio muy alto endeudándose a través de créditos y préstamos. Con la crisis inmobiliaria a partir de 2009, tenían que venderlas por muy debajo de su precio de adquisición. Aquí es donde surge la problemática del IITVNU.

Un primer bloque, consistirá en conocer la evolución llevada a cabo por la figura tributaria desde su nacimiento hasta hoy en día, en particular los numerosos problemas para la creación de un impuesto uniforme y una regulación en la normativa que dio lugar a muchos proyectos hasta el surgimiento del primer texto donde se recogía el tributo. Toda su regulación, quedará de nuevo en evidencia tras los fallos pronunciados por los tribunales, esperando la necesidad de un nuevo texto normativo.

En un segundo bloque, como ya se ha ido adelantando, se conocerán los diversos fallos pronunciados por los distintos tribunales, desde los Tribunales Superiores de Justicia que emitían diferentes fallos en función de la circunscripción en la que te encontrarás, pasando por el Tribunal Constitucional, que consiguió provisionalmente evitar esto, buscando un criterio unánime, y finalmente conociendo el veredicto del Tribunal Supremo que para muchos sería definitivo, pero para otros, como se ha dicho anteriormente, necesitaría para su apoyo un nuevo texto normativo.

El estudio será terminado a partir de la situación que existe actualmente tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo, viendo la actuación de los contribuyentes en la actualidad, tanto para las transmisiones que realizan, como para reclamar las posibles liquidaciones indebidas que se dieron lugar previamente al fallo del Supremo. Finalmente, no faltará una conclusión donde a través de una opinión personal se pueda abordar todo lo manifestado a través de las siguientes páginas.

Queda demostrado que el interés del tema no es otro que conocer una solución a la problemática actual, buscando un sentido del tributo alternativo a los fines recaudatorios del Estado.

### III. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Desde su nacimiento, y entre todos los impuestos de carácter local, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se ha caracterizado como una figura tributaria tradicional, concurriendo en el mismo varias disciplinas jurídicas como son el Derecho Civil, el Derecho Mercantil o el Derecho Urbanístico<sup>3</sup>.

Los antecedentes históricos del impuesto han sido tratados por numerosos autores.<sup>4</sup> La génesis del tributo actual tenía un denominador común que buscaba establecer la base imponible mediante un sistema basado en la diferencia de valores, que se originó de diferentes proyectos de ley que nunca llegaron a su madurez.

El primer precedente del Impuesto Municipal sobre Incrementos del Valor de los Terrenos que se incluía en el proyecto de la Ley de Haciendas Locales, fue el Proyecto de Ley de Maura del 7 de junio de 1907<sup>5</sup>. El afán recaudatorio innato al tributo estaba acompañado de una razón social, que consistía en que el particular no se apropiara de los beneficios a causa de la actividad urbanizadora del Ayuntamiento, que financiaba toda la comunidad.

Sin embargo, el primer proyecto de Ley que preveía estrictamente el Arbitrio de la Plusvalía, fue el presentado a las Cortes por el presidente del Consejo de Ministros, José Canalejas. Una característica extraordinaria de este proyecto ley era su carácter voluntario gravando el incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal.

En 1915 nació el Proyecto de Ley del Ministro de Hacienda Gabino Bugallal. Su principal objetivo fue crear un tributo controlado por el Estado, a diferencia de la corriente seguida por Europa que defendía el liderazgo de los Ayuntamientos. En este

---

<sup>3</sup> CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Orígenes más remotos del IIVTNU en los países de nuestro entorno, Marcial Pons, Madrid, 1994, página 147.

<sup>4</sup> HERNÁNDEZ LAVADO, A., *El impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1988, página 28.

<sup>5</sup> Antonio Maura consiguió otorgar a los ayuntamientos y diputaciones provinciales, una autonomía real a partir del este proyecto. Preveía que los Ayuntamientos pudieran liderar competencias en materias de seguridad, obras públicas, beneficencia y enseñanza. En definitiva defendía un sistema de organización que consideraba a la comunidad como un organismo. FERREIRO LAPATZA, JJ., *Manual de dret tributari local*, Generalitat de Catalunya, 1.987, página 359.

caso, se gravaba además del incremento de valor de los terrenos urbanos, el de los rústicos.

En 1916, el Ministro de Hacienda, Santiago Alba, siguió con el Proyecto de Ley de la Contribución Especial sobre el Aumento de Valor de los Bienes Inmuebles, presentándolo también como impuesto del Estado, aunque previendo un sistema de participación a favor de las Mancomunidades exigible con ocasión de la transmisión de la propiedad, por actos inter vivos o mortis causa, de toda clases de terrenos rústicos o urbanos.

Finalmente, el último Proyecto de Ley trascendental fue el de 1918, promovido por el Ministro de Hacienda Augusto González Besada, presentando un proyecto de reforma de las exenciones municipales que intentó llevar a cabo José Canalejas. Aunque estaba prevista la exacción especial de mejoras por incremento de valor de las fincas urbanas, finalmente se excluyó la dirección de la plusvalía, optándose únicamente por la implantación del arbitrio sobre solares.

El Gobierno finalmente autorizó la imposición de la Ley de Autorizaciones fechada a 2 de Marzo de 1917 pudiendo imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Lo más reseñable es el art. 9 que se cita: «El Gobierno podrá conceder con carácter transitorio a los Ayuntamientos los recursos y medios que sean indispensables para organizar sus Haciendas Locales, y renunciar, total o parcialmente si lo estimasen conveniente, a lo que perciben del Estado por cupo de Consumo. Tales concesiones y autorizaciones, en cuanto constituyan un nuevo régimen, se acordará en Consejo de Ministros, y la resolución se tendrá que publicar en la Gaceta de Madrid»<sup>6</sup>. Se puede afirmar que se trataba de una autorización de carácter genérico para resolver de manera transitoria el problema de los ayuntamientos en el campo de la financiación. Por primera vez, se regulaba en España el Impuesto sobre Incrementos del Valor de los Terrenos.

El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 intentaba disminuir el problema de la vivienda, agudizada por las consecuencias de la guerra europea. El R.D. buscaba una plusvalía neta, deduciéndose el incremento de valor de las mejoras o de las contribuciones especiales. Además se preveía que en las transmisiones inter vivos, el

---

<sup>6</sup> MAÑAS Y CRISTOBAL, M., *Memoria Itálica sobre tributos locales*, Madrid, 1919, pp. 11-12

adquirente, es decir, el obligado al pago, pudiera descontar del precio el importe del gravamen.

Se caracterizaba por ser un tributo potestativo para los ayuntamientos, pero sobre todo porque el incremento de valor estaba determinado por la diferencia entre el valor corriente de la venta de terreno en la fecha de su adquisición, y el valor que el mismo terreno alcanzase en el momento de su enajenación. El tipo de gravamen estaba controlado en todo momento entre unos límites mínimos y máximos del 5 y 25% respectivamente<sup>7</sup>.

Posteriormente, vino el Estatuto Municipal de 1924 como el primer cuerpo legal que recogió todo lo relacionado con las Haciendas Locales, siendo aprobado por el Real Decreto del 8 de Marzo de 1924, conocido con el nombre de Calvo Sotelo<sup>8</sup>, quién lo promovió desde la Dirección General de la Administración Local.

El Estatuto regula el arbitrio sobre el Incremento de valor de los terrenos, con dos innovaciones importantes a partir de los artículos 422 al 432<sup>9</sup>. La primera de ellas, fue rebajar el tipo máximo que no podía sobrepasar el 15%; la siguiente era concebir el tributo con fines especiales, destinándose sus ingresos al fomento de la construcción de viviendas y al crecimiento del patrimonio municipal con bienes permanentes. Para conseguir estos objetivos, se permitía la posibilidad de que el Ayuntamiento gravara de distinta manera el terreno dependiendo si estaba edificado o no. No obstante, en 1928, de nuevo Calvo Sotelo sometió a la aprobación del Consejo el R.D. de 3 noviembre de 1928 en la que finalmente elevó hasta el 25% el tipo de gravamen máximo.

En 1945, la Ley de Bases de Régimen Local reguló el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. En su desarrollo, se dictó el Decreto de 25 de enero de 1946, conteniéndose la normativa sobre plusvalías entre los artículos 99 a 113. Se recogió sin apenas modificación en el Reglamento de Haciendas Locales de la Ley de Bases de Régimen Local de 1950 y en el Texto Articulado y Refundido aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955.

---

<sup>7</sup> Cada ayuntamiento dentro de los límites estipulados podía fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor.

<sup>8</sup> [Fecha de consulta: 23 de abril de 2019]. Disponible en: <https://www.elmundo.es/la-aventura-de-la-historia/2016/02/03/56b1f67a46163fa7288b4691.html>

<sup>9</sup> Real Decreto Ley de 8 de marzo de 1924 aprobando el Estatuto Municipal y disposiciones complementarias.

En 1975, con la L.B.R.L surgió uno de los cambios más trascendentes de toda la evolución como fue el abandono de la denominación del término “arbitrio” para pasar a denominarse “impuesto”; no obstante, recoge buena parte para el proyecto de Ley de Bases del Régimen Local de 1972, que nunca llegó a aprobarse. Fue la Ley que autorizó al Gobierno para que se llevase a cabo la un Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia local. Se plasmaba de esta forma el sistema posterior a la Constitución de financiación de las entidades locales, sin embargo, tan sólo regulo la actividad financiera en algunos aspectos generales como la equiparación en determinados casos del suelo urbanizable programado, al de reserva urbana o la modificación en las exenciones incluyendo los bienes de la Iglesia Católica.

Siguiendo con la cronología, la Ley 39 Reguladora de las Haciendas Locales de 1988 ratificó la idea de gravar el incremento de valor generado en el terreno por causas externas al propietario por causas de la actividad urbanizadora del Ayuntamiento con la instalación de los servicios públicos.

Además también quería cumplir con el mandato constitucional del artículo 47.2 que cita lo siguiente: «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»<sup>10</sup>, sin tener en cuenta que estas plusvalías también son gravadas tanto en el IRPF, en el IS y en el ISD, y sin existir por lo tanto una coordinación entre tributos que se contempla todavía en la actualidad. La dificultad radica en que la capacidad económica que realmente cubre el IIVTNU se dinamiza únicamente a la plusvalía que aparece al transmitir un terreno urbano, o al transmitir un derecho real sobre él; en definitiva únicamente se gravan los incrementos de valor de los terrenos urbanos como componentes de la renta del sujeto.

---

<sup>10</sup> Constitución Española, de 29 de diciembre de 1.978, artículo 47 apartado segundo. [Fecha de consulta: 10 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>

Esta Ley consiguió suprimir la Tasa de Equivalencia<sup>11</sup>, que gravaba el incremento de los terrenos propiedad de las personas jurídicas, aun no siendo transmitidos. Por lo tanto quedaba estructurado el IIVTNU como un solo tributo sobre el incremento de valor de los terrenos. Otra importante característica consiste en el desarrollo del hecho imponible, definido en el art. 28 de la LGT, sustituyendo de esta forma al Objeto del Impuesto. Se lograba mayor rigor jurídico a los nuevos planteamientos que se establecen, además de ser comparable a la terminología establecida por la Ley General Tributaria.

La Base Imponible del Impuesto estaba constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, teniendo en cuenta que la cantidad que se precisaba para el cálculo era la que estuviera fijada en el momento del devengo de la obligación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Fue en el siglo XXI cuando nació la Ley 51/2002, produciendo una reforma de la Ley 39/1988 y el R.D. 2/2004 que es el que actualmente regula el tributo, y por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Como se ha afirmado anteriormente, el hecho imponible del tributo estaba constituido por el incremento del valor de los terrenos, sin embargo se puede afirmar que no se trata de un aumento de valor real, debido al uso del valor catastral y los porcentajes aprobados por el Ayuntamiento para considerar la población de derecho de ese municipio y el período de la plusvalía y así llegar al cálculo del incremento.

---

<sup>11</sup> La tasa de equivalencia era soportada por las personas jurídicas y se devengaba por períodos uniformes de 10 años. Su fundamento era el someter a las personas jurídicas a un gravamen equivalente a de las personas físicas, de forma periódica, debido a que la transmisión de terrenos en el ámbito de las sociedades es menos frecuente.

#### IV. REGULACIÓN DEL IIVTNU

El IIVTNU se trata de un impuesto delimitado en el 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, recogido en sus artículos 104 a 110. A través de este texto, se da facultad a los Ayuntamientos para desarrollar la norma mediante ordenanza, es decir, establecer y exigir el tributo mediante la ordenanza correspondiente de acuerdo con esta ley.<sup>12</sup>

Definitivamente, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto potestativo en su imposición para los Ayuntamientos, teniendo plena libertad para establecer o no el impuesto en su término municipal; una libertad que podría estar limitada por la insuficiencia financiera, en el sentido de que los consistorios que no dispongan de medios económicos suficientes para atender los servicios que prestan estarán destinados a implantarlo.

Este carácter potestativo queda plasmado en la necesidad de que el Pleno del Ayuntamiento debe alcanzarlo un doble acuerdo para implantar el tributo; en primer lugar, el acuerdo de imposición<sup>13</sup>, y a continuación, aprobar el de ordenación con la consiguiente Ordenanza fiscal reguladora del impuesto. El acto de imposición no puede sustituirse por una imposición tácita al aprobar la Ordenanza, como bien establece la Sentencia del T.S. 6/2002: «La realidad, como hemos explicado, es que el Ayuntamiento no adoptó expresa y formalmente el necesario acto de imposición o de establecimiento del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sin que dicha omisión pueda ser salvada alegando la intención tácita de establecer el Impuesto...»<sup>14</sup>

En el impuesto sólo tributa la plusvalía ocasionada por el terreno, y sigue conectado con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>15</sup>, ya que como expone la ley, se tomará el valor de los terrenos urbanos, excluyendo el valor de las construcciones, para el cálculo de la base imponible. La ganancia patrimonial se estima objetivamente, es decir, en

---

<sup>12</sup> Transposición del art. 59.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. [Fecha de consulta: 15 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-4214-consolidado.pdf>

<sup>13</sup> CALVO ORTEGA, R., *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1.991, página 93.

<sup>14</sup> CALVO ORTEGA, R., *La reforma...* cit, pp. 94.

<sup>15</sup> [Fecha de consulta: 15 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.zaragoza.es/sede/servicio/tramite/4027>

función del valor catastral que tiene el suelo cuando se transmite, y del plazo de generación de la plusvalía. En consecuencia, se puede afirmar, que la plusvalía sólo puede ser positiva.

Tradicionalmente, el incremento de valor se ha considerado un elemento constitutivo del hecho imponible, no obstante, en el actual régimen de cuantificación de la base imponible no es tenido en cuenta, pero si en la tipificación del hecho imponible.

Esto ha generado muchas discrepancias tanto doctrinales como jurisprudenciales, siendo el impuesto una figura conflictiva. Atendiendo al artículo 104 del TRLRHL<sup>16</sup>, en su primer apartado que cita «El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos», en una transmisión de un terreno de naturaleza urbana, o de derecho real de goce sobre el mismo, si no existe incremento de valor, no se estará ante un supuesto sujeto a gravamen, y por lo tanto, no se realizará el hecho imponible. No obstante esto no da lugar, porque el incremento del valor del terreno está dirigido hacia un concepto que tan sólo tiene en cuenta el valor del suelo fijado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los coeficientes y porcentajes que habrá aprobado el Ayuntamiento en su Ordenanza Fiscal para poder establecer la base imponible que se sujeta a gravamen. Está claro que es lógico que con el paso del tiempo, el valor que tiene un terreno pueda variar; pero tal vez nuestra legislación no tena medios para poder determinarla.

De esta manera, la regulación actual de este impuesto no contempla la posibilidad de que se generen minusvalías en una transmisión, pudiendo llegar a gravarse un incremento ficticio del valor del terreno. Por lo tanto, la idea que justifica el artículo anteriormente analizado, y que constituye el hecho imponible del impuesto, no es la de un incremento real del valor de un terreno, siendo un incremento objetivo derivado de las reglas de valoración establecidas para el cálculo de la base imponible.

---

<sup>16</sup> Transposición del art. 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. [Fecha de consulta: 15 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-4214-consolidado.pdf>

Por lo tanto, de la forma en la que se ha establecido el tributo se puede valorar que la regulación del mismo está vulnerando el artículo 31 de la Constitución Española, apartado primero, que cita: «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»<sup>17</sup>. De esta forma, teniendo en cuenta el principio básico del sistema tributario, como es el de capacidad económica, no se puede considerar realizado el hecho imponible cuando se revelen pérdidas, no poniendo de manifiesto ninguna capacidad económica, y no pudiendo exigir ninguna contribución fiscal.

La controversia de este impuesto que genera discusiones entre la doctrina es la premisa fundamental del mismo, ya que solo se busca obtener un beneficio, una ganancia, un incremento, por lo que ante un caso de pérdidas, no se encuentra capacidad económica que sea posible sujetar a gravamen.

Por otro lado, el artículo 106 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales establece como sujetos pasivos a título de contribuyente, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos, recogido en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria<sup>18</sup>, que cita «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición». Es necesario analizarlo bajo varios aspectos:

- 1) Lo primero que hay que tener claro es que el sujeto pasivo a título de contribuyente, depende del tipo de negocio jurídico realizado. Por ejemplo, si es a título lucrativo, el sujeto pasivo será el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o se transmita el derecho real. En cambio, si es a título oneroso, el sujeto pasivo será el transmitente del terreno o la persona que constituya el derecho real que se trate. No obstante es difícil determinar cuándo una operación es lucrativa o cuando onerosa, y muchas veces tiene que resolver el Tribunal para conseguir una opinión unánime. Por ejemplo, en la Sentencia

---

<sup>17</sup> [Fecha de consulta: 15 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>

<sup>18</sup> [Fecha de consulta: 15 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-4214-consolidado.pdf>

del T.S.J. de Castilla y León de 7 de marzo de 2000<sup>19</sup> se califica como lucrativa la cesión de terrenos al Ayuntamiento para la construcción de zonas verdes, determinando como sujeto pasivo al Ayuntamiento y por lo tanto, no tributando.

- 2) Existe posibilidad de que puedan ser sujetos pasivos del impuesto a título contribuyente los entes sin personalidad jurídica recogidos de la misma forma en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria. Entre los entes sin personalidad jurídica se encuentran las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades, siendo obligados tributarios cuando constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
- 3) También aparece la excepción de que si el transmitente no fuera una persona física residente en España, se establecería como sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física, jurídica, o entidad que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, siempre que la transmisión sea a título oneroso. Si por algún caso extraño, ni transmitente ni adquirente fueran residentes en España, sería el adquirente el sujeto pasivo a título de sustituto del contribuyente.

Para terminar este apartado, es necesario conocer la forma legal a través de la cual se lleva a cabo el cálculo de la base imponible. El impuesto se cuantifica de forma objetiva mediante la regla de valoración establecida en el artículo 107 TRLRHL<sup>20</sup> que se va analizar a continuación. En primer lugar, el valor de los terrenos en el momento del devengo será el que tengan a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Por lo que se tendrá en cuenta el valor catastral que se multiplicará por el porcentaje establecido por el respectivo ayuntamiento para el período que comprenda el número de años que se haya tenido el inmueble en propiedad, respetando siempre unos límites legales.

El método utilizado por el legislador no lleva a resultados en los que siempre va a aparecer plusvalía, no siendo reales los incrementos determinados. La cuota resultante de la liquidación aumentará progresivamente conforme al aumento de los años de tenencia, sin tener en cuenta ni el actual mercado inmobiliario, ni el precio de mercado

---

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto CL 1097/2000, de 3 de marzo de 2000 [ECLI:ES:TSJCL:2000:1097].

<sup>20</sup> Transposición del art. 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. [Fecha de consulta: 20 de mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-4214-consolidado.pdf>

del terreno en el momento de la transmisión. En definitiva nos encontramos cada vez más cerca a la presencia de un Impuesto de naturaleza indirecta, gravando cualquier transmisión de la propiedad o constitución o transmisión de derechos reales de disfrute sobre los referidos terrenos urbanos.

Este método legal establecido ha generado muchas discrepancias y sigue haciéndolo en la actualidad. Lo conveniente sería que las liquidaciones se practicaran teniendo en cuenta el precio del mercado en el momento del devengo del impuesto, o la cantidad por la que se produzca la transmisión onerosa, siendo la cuota líquida a pagar por el sujeto muy inferior.

Por lo dicho, la falta de realidad a la hora de liquidación del impuesto cuando este se liquida por un valor dado por la administración a través de unos coeficientes que no tienen en cuenta el precio efectivo, provoca que todos los elementos que sirven de cálculo sean ficticios, y por lo tanto, la capacidad económica que se desprende del resultado es una capacidad económica simulada.

## V. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE APLICACIÓN

### 1. POSTURA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

#### 1.1 Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero de 2017

El asunto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero de 2017 se establece a partir de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012/2015 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, núm. 3 de Donostia en relación con los artículos 1,4, 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de Julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Territorio Histórico de Guipúzcoa y con los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004.

El tema a tratar tiene relación con la problemática de la cuantificación del impuesto y una posible infracción del principio de capacidad económica, regulado como se ha dicho anteriormente en el artículo 31 de la CE<sup>21</sup>.

El supuesto de hecho viene a reconocer lo que se ha tratado anteriormente a lo largo del trabajo. Una entidad mercantil, que tiene su residencia en Irún, decide vender un inmueble el 22 de Enero de 2014 por un total de 600.000 euros. El precio de adquisición, 11 años antes, había sido de 3.101.222,45 euros, generándose como se aprecia una pérdida patrimonial considerable por un valor de 2.501.222,45 euros<sup>22</sup>.

La cuestión a tratar es una cuestión exclusivamente jurídica que consiste en determinar si como consecuencia de los datos declarados en la venta del inmueble, es conforme o no a derecho girar por el Ayuntamiento de Irún, Agencia Municipal Tributaria, una liquidación del IIVTNU en cuantía de 17.899,44 euros.

Es preciso poner de manifiesto que la posición de la demandante se justifica en la inexistencia del hecho imponible. El hecho imponible, como bien se decía anteriormente se desprende del artículo 104 TRLHL<sup>23</sup>, y viene constituido por la

---

<sup>21</sup> Cita 17.

<sup>22</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, antecedente de hecho 1º.

<sup>23</sup> Transposición artículo 104.1... cit.

existencia de incremento de valor del terreno, un incremento que se pone de manifiesto en su caso por aumento en la transmisión del mismo. Por lo tanto, no es correcto entender que el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria, es simplemente, el hecho de la transmisión del derecho de la propiedad.

En definitiva, en la opinión de la actora, no es posible entender que exista incremento real del valor del inmueble, por el mero de hecho de la transmisión del mismo. Sin embargo, la Administración entiende que realizada la transmisión, hay que aislarse de las circunstancias que rodean la misma y aplicar automáticamente el incremento que objetivamente marca el valor catastral del terreno y de la construcción aprobado por la Dirección General del Catastro.

Esta diferente consideración respecto a lo que debe ser y es el hecho imponible de este impuesto, lleva aparejada la errónea creencia por parte de las Administraciones locales, como en este caso el Ayuntamiento de Irún, de considerar que toda transmisión de un inmueble debe ser objeto de este gravamen, independientemente de que exista o no la comprobación de un incremento de valor. Esta creencia se ve todavía más avalada por otra que como establece la demandante, es igualmente errónea –sin duda motivada por la evolución del mercado inmobiliario años atrás–, que es considerar que siempre y en todos los casos hay una ganancia real obtenida con la transmisión del terreno o de la construcción.

Este argumento de la parte actora no se puede dignificar en la Ley. En este caso concreto, tanto los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral, como los artículos 107 y 110.4 de la Ley Estatal, establecen como regla de valoración legal una auténtica ficción legal. De este modo, como ha defendido la demandante, se estaría gravando un ficticio incremento de valor del terreno sin existir posibilidad alguna de articular prueba en contrario. Esto conllevaría tanto una clara limitación del derecho de defensa, que establece el artículo 24.1 CE, como una contradicción al deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica del artículo 31 CE.

Además, la norma analizada contempla un cálculo del valor de forma objetiva a partir de su valor catastral y de los años (entre uno y veinte) durante los que el propietario había sido titular del mismo; en definitiva, un cálculo ciego a la realidad del incremento de valor.

El Tribunal, como bien se establece en la sentencia, falla a favor de la posición de la parte actora, aunque de forma parcial. En primer lugar, establece que la pretensión que se plantea en este proceso contencioso-administrativo, es la anulación de una liquidación del Ayuntamiento de Irún, que se dicta al amparo de la Norma Foral. En virtud de esta aclaración, el objeto del proceso constitucional solo pueden constituirlo los artículos de la Norma Foral que generan la controversia, en concreto, los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral. Se excluye en definitiva, cualquier análisis de constitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004.

El Tribunal, por tanto, establece que el tratamiento de los artículos mencionados anteriormente en la Norma Foral, carecen de justificación razonable en el momento de imponer a los sujetos pasivos la obligación de soportar la misma carga tributaria en caso de que exista una situación de incremento, o una de decremento, llevando a una rotunda contradicción con el principio constitucional de la capacidad económica. El Tribunal, da sentido a la incongruencia de los criterios existentes en cuanto a la aplicación automática de los coeficientes previstos en la norma, defendiendo un valor real que no tiene porque corresponder a una ganancia real.

En consecuencia, como cita el Tribunal «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor... Es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal...»<sup>24</sup>.

De esta manera, como afirma el tribunal en su fallo, los preceptos enjuiciados serán declarados inconstitucionales de forma parcial, es decir, exclusivamente, en el sometimiento a tributación de situaciones en las que no se ha producido un incremento de valor en la transmisión de terrenos urbanos. De todos modos, seguirá siendo imprescindible poder acreditar la inexistencia de incremento de valor en las transmisiones que se realicen.

Tras esto, el Tribunal Constitucional, no se demoró en pronunciarse en el mismo sentido respecto de la normativa estatal, como se va a ver en la sentencia que se analiza a continuación.

---

<sup>24</sup> STC de 16 de febrero de 2017 (Cuestión número 1012/2015). F.J. 2º

## 1.2 Sentencia del Tribunal Constitucional 59/17 de 11 de mayo de 2017

El asunto de esta sentencia se establece a partir de la cuestión de inconstitucionalidad nº 484-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera en relación con el Real Decreto 2/2004, 5 de marzo.

Los hechos se relatan de la siguiente forma: la sociedad mercantil Rentas y Vitalicios S.L, dedicada a la promoción inmobiliaria, adquiere unos terrenos para construir unas viviendas, que posteriormente serían adjudicadas a la entidad financiera Unicaja Banco, S.A.U. por el 50% de su valor de tasación. Debido a las transmisiones, el Ayuntamiento de Jerez, giró las liquidaciones correspondientes por el concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La mercantil consideraba que no había existido aumento de valor de los terrenos, y tras desestimársele un recurso potestativo previo, promovió el recurso contencioso-administrativo, dando lugar al siguiente procedimiento.

Aunque anteriormente se ha relatado la intervención del Tribunal Constitucional en las leyes forales, fallando como se ha comentado parcialmente a favor de la inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo en los territorios forales, se puede afirmar, que a partir de esta sentencia, sería la primera pronunciación del Tribunal Constitucional sobre un tema tan controvertido como el cálculo de la plusvalía.

El Tribunal Constitucional, se plantea la cuestión de constitucionalidad de la norma de valoración objetiva establecida en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aunque subyaciendo lo comentado anteriormente en virtud del derecho foral, sólo en la medida en que grava las consecuencias no reales que contradicen el principio constitucional del artículo 31.1 en cuanto a la capacidad económica.

El TC por lo tanto, declara inconstitucionales y nulos los mencionados artículos 107.1, 107.2 apartado a) y 110.4 del TRLRHL, sin limitación temporal, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL, a tenor de la interpretación y del fundamento jurídico 5 de la sentencia, adolecen solo a una inconstitucionalidad y nulidad parcial, teniendo el obligado tributario, la necesidad de probar la inexistencia del incremento de valor del terreno del terreno onerosamente

transmitido ofreciendo cualquier principio de prueba, que permita apreciar la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión reflejado en las escrituras públicas. También podría optar por una prueba pericial confirmando los indicios que muestren la diferencia. En definitiva, emplear cualquier medio probatorio, que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia que no permita girar la liquidación por el IIVTNU.

El problema radica en torno a la cuantificación. Esta se realiza de forma automática, aplicando al valor que tenía el terreno a efectos del IBI al momento de la transmisión, un porcentaje fijo por cada año de tenencia. En definitiva no sólo independencia del quantum real –cantidad real-, sino también de la propia existencia del incremento.

Continúa la sentencia señalando la actualización de los valores catastrales, logrando eventualmente una minoración del importe del tributo. El legislador, desde 2014, ha introducido la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que también sirven para reducir su valor.

Parece claro que no cabe duda de que la actualización de ese valor, si es a la baja mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado<sup>25</sup>, provocará la inmediata reducción de la base imponible del impuesto. Sería una medida poco satisfactoria, debido a que serviría para minorar su importe pero no lograría evitarlo, volviendo a la contradicción existente con el principio de capacidad constitucional.

A partir de la publicación de la Sentencia, corresponde al legislador, en su libertad de configuración de la normativa, llevar a cabo las modificaciones en el régimen legal del impuesto que logren solucionar la problemática actual y no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Aunque el TC se ha limitado a realizar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, y 107.2 a) del TRLHL, esta declaración, debe extenderse al artículo 110.4 del mismo texto refundido. Este último, tiene una profunda relación con las reglas de valoración establecidas en el artículo 107 del TRLHL, siendo necesaria

---

<sup>25</sup> Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2018/07/04/pdfs/BOE-A-2018-9268.pdf> [Fecha de consulta: 28 de mayo de 2019].

la vinculación de ambos artículos para un buen funcionamiento. Por consiguiente, se debe declarar inconstitucional y nulo el artículo 110.4 del TRLHL, al no permitírsele a los sujetos pasivos el poder acreditar la existencia de una situación de capacidad económica.

El problema ante la lenta actuación del Tribunal Constitucional, es la existencia de multitud liquidaciones que son firmes y que por lo tanto tienen plazos prescritos, suponiendo un empobrecimiento injusto de los contribuyentes, que posteriormente se analizará.

## **2. SITUACIÓN TRAS LA ACTUACIÓN DEL TC**

Esta sentencia del Tribunal Constitucional buscaba la consiguiente y rápida actuación del legislador para que estableciera unanimidad. Sin embargo no fue inmediata, generando una época de transición de mucha inseguridad jurídica alrededor de todas las situaciones relacionadas con el tributo.

Previamente a la sentencia, todos los tribunales, tenían claro la actuación ante los casos de minusvalía, es decir, casi todos los consideraban que había que girar liquidación tal y como establecía el TRLHL. No obstante, tras la sentencia del TC, seguía habiendo tribunales que continuaban resolviendo los casos como lo habían hecho previamente, y otros que consideraban nulas el total de las liquidaciones emitidas, valorando únicamente que habían sido liquidadas en base a una ley inconstitucional.

Tenemos como ejemplo el criterio seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Zaragoza (ratificado por el TSJ de Aragón) en la sentencia nº 14/19<sup>26</sup> de 15 de enero de 2019 que tras la sentencia del TC, consideraba que existía un vacío normativo, por dos motivos: el primero por la declaración de inconstitucionalidad de parte de los preceptos, como explicaba el TC, y segundo, por la imposibilidad de aplicar los precepto supervivientes, entendiéndose dos soluciones, respecto a las liquidaciones ya realizadas:

- La primera interpretación consistía en que los jueces, en cuanto a las liquidaciones ya hechas, aplicaran el principio de que sin hecho imponible no hay tributo, operando en el marco de reglas generales de la prueba.

---

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto CL 71/2018-AR, de 15 de enero de 2019.

- La segunda situación, determinaba que si se había anulado la fórmula, no había motivos para liquidar, no pudiendo establecer los juzgados sus propios parámetros para determinar la existencia o no del incremento. Por lo tanto, la conclusión de esta segunda solución, conllevaba a anular todas las liquidaciones.

Esta segunda solución, es la que se llegó a aplicar para estar de acuerdo con la sentencia 59/2017 del TC. Primero porque ha quedado claro que no nos encontramos ante un fallo interpretativo, ya que en esa situación la sentencia habría afirmado de forma contundente que el precepto e interpreta de un modo u otro. En segundo lugar, porque el TC dice claramente que los preceptos han sido «expulsados del ordenamiento jurídico», sin poder continuar dictando sentencias ni seguir determinando por cada órgano si ha habido incremento o no. Además, de seguirse este criterio, de que cada órgano pudiera decidir por su propio arbitrio, conllevaría a un resultado de tributo diferente en cada provincia española. Del mismo modo, la actuación de los Ayuntamientos mediante el libre albedrío, supondría una importante desigualdad en la aplicación de la ley, incumpliendo el artículo 14 de la Constitución Española<sup>27</sup>, haciendo una distinción clara de los españoles ante la ley, es decir, favoreciendo a unos con determinadas soluciones más beneficiosas que las que promulgarían otros consistorios.

A todo lo dicho, hay que sumar la condición de que eliminado el artículo 107 del TRLHL, desaparece la definición de la base imponible del tributo, sin existir la limitación de los veinte años. En definitiva, los jueces operarían en vacío, violando el principio de reserva de ley en materia tributaria y crearían una inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o en cada órgano judicial.

Por consiguiente, algunos TSJ, en este caso el de Zaragoza, también entiende que la expresión que se ha reflejado arriba «son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» va dirigida al legislador que tiene claro su actuación en virtud de la sentencia del TC, y no es otra que reformar el TRLHL para poder adaptar el tributo a la constitucionalidad.

---

<sup>27</sup> Transposición del art. 14 de la Constitución Española. [Fecha de consulta: 25 de mayo de 2019]

Por lo tanto, aquí se ha desglosado una situación interpretativa, previa a la manifestación del Tribunal Supremo, del Tribunal Superior de Justicia de Zaragoza. Pero como se decía anteriormente, no todos los órganos judiciales han seguido el mismo criterio, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la STSJ 512/2017<sup>28</sup> sigue el mismo criterio que el de Zaragoza; no obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, se decanta por una posición más conservadora, sólo anulando si hay pérdida de valor en la STSJ 6379/2017<sup>29</sup>.

Tras seguir el desarrollo seguido por los Tribunales Superiores de Justicia, y ver como no se alcanzaba una solución de forma unánime, era necesaria que llegará el veredicto de Tribunal Supremo, que por fin, se alcanzaría con la Sentencia 2499/2018 del 9 de julio de 2018 que se va a analizar a continuación.

### **3. POSTURA DEL TRIBUNAL SUPREMO**

#### **3.1 Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018 de 9 de julio de 2018**

Tras más de un año desde la sentencia del Tribunal Constitucional, por fin llega el pronunciamiento del Tribunal Supremo en virtud del recurso de casación número 6226/2017, que tiene por objeto la sentencia pronunciada el 27 de septiembre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Aragón.

Los hechos transcurren de la siguiente forma<sup>30</sup>: el 17 de octubre de 2002, el BBVA, adquiere a la sociedad PLAZA S.A., un inmueble situado en la ciudad de Zaragoza por un total de 2.697.378,15 euros, para posteriormente suscribir un acuerdo de arrendamiento financiero “leasing” con la sociedad PUBLIFAX S.L. estableciéndose un precio de 17.327.169 euros. Además, se fija un precio de adquisición de 82.954,53 euros, que posteriormente, sería elevado a 96.929,21 euros tras la incorporación de una nueva construcción destinada a almacén.

En 2014<sup>31</sup>, concretamente el 5 de agosto, PUBLIFAX, anticipa la opción de compra pagando la cantidad pendiente de amortizar y el valor residual, en definitiva, un

---

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto CL 512/2017, de 19 de julio de 2017.

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto CL 6379/2017 de 16 de noviembre de 2017.

<sup>30</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018, antecedente de hecho 1º.

<sup>31</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018... cit.

total de 4.154.909,05 euros. En esa misma fecha, vende el inmueble a otra empresa, MERLÍN LOGÍSTICA S.L., por un total de 2.393.680 euros. El decremento del valor del inmueble, se debe a la valoración del suelo por metro cuadrado; cuando BBVA compró el inmueble, el metro cuadrado se valoraba en 90,15 euros, mientras que en el momento de la venta, este estaba tasado a 80 euros.

Tras no poder declarar la operación no sujeta al tributo, el BBVA, tuvo que presentar la autoliquidación para posteriormente poder solicitar la rectificación. De primera mano, le fue privada la misma, así como el posterior recurso de reposición y el recurso contencioso-administrativo. Intentó interponer un recurso de apelación, que fue rechazado por el TSJ de Aragón quedándole en última instancia el recurso de casación sobre la sentencia del contencioso-administrativo presentado ante el Tribunal Supremo, que fue admitido a trámite por la sala tercera del mismo, y que es el que nos atañe en la sentencia que se está desarrollando.

En el recurso de casación se justifican dos motivos contra la sentencia dictada por el juzgado contencioso-administrativo, como se cita a continuación: «en primer lugar, que confirma una liquidación del IIVTNU que se ha practicado sin que exista base legal para ello; y, en segundo lugar, que está sometiendo a tributación en concepto del citado tributo un supuesto en el que no existe hecho imponible».

Con respecto a la primera justificación, expone los argumentos que se concluyeron tras la sentencia 59/2017 del TC, como son que no se puede dictar una liquidación de plusvalía sin la existencia de las normas recogidas en los artículos 107 y 110.4 del TRLHL, que fueron anulados a la espera de la actuación del legislador en su libertad de la configuración normativa. Concluye afirmando, que aceptar liquidaciones giradas en función de preceptos inconstitucionales, supondría reconstruir la norma actuando con libre arbitrio por parte del tribunal, siendo por tanto contrario al artículo 14 de la CE al no darse un resultado unánime en cada Juzgado.

Y en lo que respecta al segundo motivo, argumenta la no existencia de incremento de valor, es más, declarando que ha existido un decremento del precio del metro cuadrado y por tanto la no existencia de hecho imponible. Como establece el recurrente en la sentencia, se ha demostrado mediante prueba documental y pericial practicada que no se ha realizado el hecho imponible. En definitiva, según el recurrente, se está ante un claro supuesto en el que no existe hecho imponible, y solicita que se dicte sentencia en la que se anule la resolución judicial impugnada y se anule la liquidación practicada, con la devolución de los ingresos realizados.

Dando paso ya a los argumentos disgregados por el Tribunal Supremo, se considera que el interés casacional de la cuestión como cita la sentencia es el siguiente<sup>32</sup>: «Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos...».

El Tribunal Supremo, quiere pronunciarse sobre todo en virtud del FJ 5 de la STC 59/2017, buscando el entendimiento correcto de la sentencia. El TS, está de acuerdo como cita la sentencia, de que «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia...», pero eso no significa, que hasta que no se produzca su actuación, no se pueda probar por el contribuyente la inexistencia de la plusvalía real que pueda ser sometida a imposición. Por ello, el TS no comparte el argumento que emana de la contradicción del principio de seguridad jurídica y de reserva de ley, por las siguientes razones:

---

<sup>32</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018, FJ 1º.

Primeramente, afirma el Tribunal Supremo, que quiénes consideran que las liquidaciones se deben anular, hasta que sea firme esta sentencia que se está tratando, está obviando la puntualización del TC en su fundamento jurídico 5º de la STC 59/2017, en la que sólo se deben declarar los artículos que se han ido mencionando a lo largo del estudio, de forma parcial, cuando se sometan a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Posteriormente, establece un argumento en particular hacia el artículo 110.4 del TRLHL, aprobando su inconstitucionalidad total del mismo, ya que como cita la sentencia, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», es decir, impedía a los sujetos pasivos la posibilidad de acreditar la existencia de una situación de inexistencia de capacidad económica. Por lo tanto quedando expulsado este artículo del ordenamiento jurídico, se evita la quiebra y el incumplimiento del artículo 31.1 de la CE y además queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

Y definitivamente, rechaza las sentencias de los TSJ que anulaban todas las liquidaciones, mencionando la del TSJ de Madrid del 19 de julio de 2017 y la sentencia 14/19 del TSJ de Zaragoza.<sup>33</sup>, analizada previamente. Este criterio seguido por algunos Tribunales, excluía totalmente de sentido el fallo llevado a cabo por el TC. Como cita el TS, «..., atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente, desnaturaliza completamente el fallo de la sentencia...». En efecto, es necesario que el contribuyente pueda probar la inexistencia de la plusvalía, y que el aplicador del Derecho pueda valorar la prueba aportada por el contribuyente.

Recapitulando lo comentado anteriormente, queda claro que se ratifica el fallo del TC con respecto a la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, y total del artículo 110.4 del TRLHL, permitiendo al obligado tributario demostrar que su terreno no ha experimentado un aumento de valor, no naciendo entonces, la obligación tributaria principal. En caso de que se demuestre la inexistencia de la plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto; sin embargo, en caso contrario, se girará la correspondiente liquidación en conformidad con el artículo 107 del TRLHL.

---

<sup>33</sup> Ver punto quinto, apartado segundo.

El Tribunal Supremo, considera que el sujeto pasivo será el que en un primer momento, deba probar la inexistencia de la plusvalía, centrándose en los casos concretos, y por lo tanto saliéndose de la valoración general que realiza el artículo 105.1 LGT que expresa que «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

Una vez declarado, que el sujeto pasivo es el que debe acreditar la no existencia de la plusvalía gravada por el IIVTNU, podrá él mismo ofrecer cualquier principio de prueba que permita apreciar la inexistencia, como puede ser la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión reflejada en las escrituras públicas, una prueba pericial que confirme dichos indicios o emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento del valor transmitido y la improcedencia de la liquidación del IIVTNU.

La Administración será la que deba probar la existencia o no del incremento de valor, teniendo el obligado tributario, en caso de disconformidad, los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y posteriormente en vía judicial.

Se debe rechazar por tanto la quiebra del principio de seguridad jurídica que estipulaba el recurrente, debido a que tras la argumentación mostrada por el Tribunal Supremo, el contenido del texto normativo no produce confusión o dudas en sus destinatarios, teniendo en cuenta las concreciones dadas cómo a quién le corresponde la carga de la prueba, cuál debe ser el objeto de la prueba y de que medios dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia del decremento.

También se rechaza por el Tribunal Supremo la vulneración de los principios de reserva de ley tributaria y de igualdad ante la ley. En cuanto a este último, dice el TS, que únicamente es predicable cuando las decisiones tengan su origen en un mismo órgano o entidad, y no solo la identidad de la Sala sino también la de la Sección, al considerarse cada una de ellas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada para desvirtuar una importante desigualdad en la aplicación de la ley. Por lo tanto, los términos de comparación deben ser homogéneos. Esto quiere decir, que únicamente en los supuestos en los que ante las mismas manifestaciones de riqueza o capacidad económica la norma establezca un diferente gravamen sin justificación objetiva, se entenderá vulnerado este principio. Cada supuesto es diferente a otro, por lo que no se les puede aplicar la misma consecuencia jurídica a cada uno de ellos.

En definitiva, y tras lo expuesto, la sentencia del Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la entidad BBVA, al considerar que el TC ha interpretado de forma correcta el ordenamiento jurídico no permitiendo acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU, en los casos en los que no se acredite por el sujeto pasivo la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. No obstante, el Tribunal Supremo llevará a cabo la revisión de la prueba pericial y documental que no admitió el Ayuntamiento de Zaragoza, para comprobar la existencia o no de un incremento de valor.

Antes de concluir, hay que mencionar un caso extraordinario, previo a la Sentencia del Tribunal Supremo, ocurrido en Navarra y que incumbe al TSJ de Navarra en STS NA 1/2018.<sup>34</sup>

Este Tribunal, se anticipó a la solución del Supremo considerando que las liquidaciones de este impuesto debían anularse tanto si se ha vendido como pérdidas como con ganancias. Además esta sentencia venía resolviendo un recurso de casación, provocando que el Tribunal Supremo, no pudiera pronunciarse sobre ella. Esto se produce en virtud de la Ley Orgánica 13/1982<sup>35</sup>, ya que en Navarra, la competencia de los órganos judiciales se extiende, en materia contencioso-administrativa, a todas las instancias y grados, cuando se trate de actos dictados por la Administración Foral.

Por lo tanto, en el caso que acompaña a la sentencia, la revisión judicial se agota en el recurso de casación ante el TSJ de Navarra.

En definitiva, y obviando la sentencia del TSJ de Navarra<sup>36</sup>, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado, y ha expresado su veredicto. A partir de ahora la actuación de los TSJ deben ser conformes a lo que ha expresado en la sentencia.

---

<sup>34</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto STJ NA 1//2018, de 6 de febrero de 2018 [ECLI:ES:TSJNA:2018:1].

<sup>35</sup> Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <http://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=87>

<sup>36</sup> El Tribunal Supremo en la «Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018», tan sólo menciona el fallo del TSJ de Navarra, sin hacer referencia al importante matiz de que dicha sentencia resuelve un recurso de casación (Mencionada en el F.D 3º «Interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia». Por lo dicho, mientras en Navarra los recursos planteados por los contribuyentes contra las plusvalías con ganancias van a ser estimados, en el resto de España ocurrirá lo contrario.

### 3.2 Sentencia del Tribunal Supremo 175/2019 de 13 de febrero de 2019

El Tribunal Supremo como se acaba de ver, se pronunció por primera vez de acuerdo al impuesto de plusvalía en el año 2018; no obstante, a partir de ese momento han surgido muchas más sentencias que han ratificado su decisión unánime en la ya comentada.

Una de las más recientes es la que se va a analizar a continuación, del 13 de febrero de 2019. Los hechos de la sentencia son similares a los de la ya comentada, y se desarrollan de la siguiente forma<sup>37</sup>: el 31 de octubre de 2006, la sociedad BAMAN, adquiere una finca situada en la provincia de Gerona por un importe de 7.546.956,17 euros. Pasados más de 9 años, el 30 de diciembre de 2015, transmite la finca por un importe muy inferior al de la compra de 1.154.215 euros. Todo ello acreditado a través de escritura pública. A la sociedad, se le notifica el acuerdo adoptado por la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento del municipio para poder practicar la liquidación del tributo por un importe total de 44.809,64 euros.

La sociedad entendía que no se había producido una plusvalía con la transmisión y que por lo tanto la operación no se encontraba sujeta a tributación, interponiendo los respectivos recursos de reposición, que fue desestimado por decreto de la Alcaldía, recurso contencioso-administrativo, también desestimado, alegando el tribunal que los valores que se reflejan en las escrituras resultan insuficientes para conocer el valor real de mercado de un inmueble, teniendo que considerar otros elementos como las ventajas de la compra o venta, la relación existente entre comprador y vendedor..., en definitiva, elementos independientes del precio de transmisión. Posteriormente interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimándolo también y confirmando la autoliquidación del IIVTNU.

Finalmente la sociedad, interpuso el recurso de casación que fue admitido por el Tribunal Supremo, subrayando que el acto que es objeto de impugnación en vía administrativa y judicial es una liquidación tributaria, por lo que es la Administración local la encargada de probar la realización del hecho imponible del tributo.

---

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 175/2019, antecedente de hecho 1º, letras a) y b).

La sociedad argumenta que el Ayuntamiento del municipio no llegó a acreditar la existencia del incremento de valor de los terrenos, sino simplemente llegó a presumir de la existencia de un incremento teórico citando el artículo 107 del TRLHL «dejando recaer en el sujeto pasivo la acreditación de un hecho negativo, como es la no realización del hecho imponible, invirtiendo la carga de la prueba».

Aparece por lo tanto una nueva situación para el Tribunal Supremo. Como se ha analizado anteriormente, en la Sentencia 2499/2018 del 9 de julio de 2018, parecía clara la conclusión de que debía ser el obligado tributario, el transmitente, quién debía demostrar la no existencia del hecho imponible para la liquidación del tributo. Al abrirse otra vez este debate, se precisa de nuevo al Tribunal Supremo para que proceda a establecer la jurisprudencia específica que clarifique a quien corresponde la carga de la prueba de la realización del hecho imponible en el tributo.

La parte actora, ante este motivo de controversia, y fijándose en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, alega la anulación de la sentencia impugnada al hacer recaer en el sujeto pasivo la carga de la prueba debido a que se aparta del criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo en su pronunciamiento, se basa en la previa Sentencia de 2018, aclarando de una forma concreta la cuestión casacional objetiva planteada, más clara que en la Sentencia pronunciada en el recurso de casación 6226/2017, ya que no era esa la cuestión principal del proceso. Por lo tanto, en este caso el TS se debe pronunciar fundamentalmente en si corresponde al obligado tributario acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en los casos de transmisión de un inmueble de naturaleza urbana, o es la Administración local quien debe hacerlo.

Para dar respuesta a las alegaciones, el Tribunal Supremo, como hizo anteriormente, se aleja del criterio general del artículo 105.1 LGT que expresa que «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», centrándose la doctrina en la nulidad del artículo 110.4 del TRLHL. Este artículo ya fue declarado nulo en la Sentencia del Tribunal Constitucional, y ratificado en la del Tribunal Supremo, ya que impedía acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. La nulidad total de ese precepto hizo que los obligados tributarios pudieran probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno transmitido ante la Administración municipal o en su caso, ante el órgano judicial correspondiente.

Así pues, queda demostrado que lo que impedía probar la inexistencia de plusvalía era la norma contenida en el artículo 110.4 del TRLHL, y no la presunción de existencia de plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando en vigencia y cuya destrucción, en aplicación a la decisión del Tribunal Supremo, le corresponde efectuar al obligado tributario.

La atribución de la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía al sujeto pasivo del impuesto es la solución por la que se ha decantado también como cita la Sentencia «El legislador en la Proposición de Ley de fecha 9 de marzo de 2018<sup>38</sup>, presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario Popular, por la que se modifica el TRLHL». En esta Proposición de Ley se opta, por introducir un supuesto de no sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos cuando el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno.

La consecuencia de todo este análisis conlleva a la desestimación del recurso de casación interpuesto por la entidad contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 12 de mayo de 2017, ya que el Tribunal Supremo ha dictaminado que la resolución judicial recurrida interpretaba de manera correcta el ordenamiento jurídico al afirmar que si no ha existido en términos económicas y reales, incremento de valor alguno del terreno de naturaleza urbana, no tendrá lugar la configuración del tributo estipulada en el artículo 104.1 del TRLHL, sin poder exigirse.

Asimismo como ya se ha dicho, corresponderá al sujeto pasivo y no al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acreditar la inexistencia del incremento del valor del bien a través de los medios de prueba que ya se demostraron en la Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018 de 9 de julio de 2018.

---

<sup>38</sup> Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. [Fecha de consulta: 5 de junio de 2019]. Disponible en: [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/B/BOCG-12-B-225-1.PDF#page=1](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/B/BOCG-12-B-225-1.PDF#page=1)

## **VI. ACTUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE A PARTIR DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO**

### **1. TRANSMISIONES REALIZADAS TRAS LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD**

Es motivo de conflicto la eficacia temporal de las sentencias, en concreto, la eficacia retroactiva. Tal y como establece el artículo 38.1 LOTC<sup>39</sup>, en nexo de unión con el artículo 164.1 CE, las sentencias que recaigan en procedimientos de inconstitucionalidad, tendrán el valor de cosa juzgada, así como vincularán a todos los Poderes Públicos y además producirán efectos desde su publicación en el BOE.

En este marco, la opción que se ajusta más al derecho, es la de no exigir de inmediatamente el cobro del impuesto si existe la posibilidad de que no haya incremento de valor. Es necesario, esperar a que se pueda acreditar la existencia o no del incremento por parte del obligado tributario, para que se pueda exigir el pago. Por lo tanto, se puede entender, que por parte de la Administración municipal gestora cabe aplicar la medida cautelar de suspensión del procedimiento<sup>40</sup> de la Ley 39/2015, aplicable supletoriamente en el ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la LGT que cito: «Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común».

El problema radica, como se explicaba en el primer apartado de este punto, sobre la retroactividad de la eficacia temporal de las declaraciones de inconstitucionalidad. El primer caso que puede existir, es una sentencia firme. Como afirma el artículo 40.1 de la LOTC, salvo en los procesos penales o sancionadores, las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de normas, no permitirán revisar procesos concluidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Transposición del artículo 38, apartado primero, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1979/BOE-A-1979-23709-consolidado.pdf>

<sup>40</sup> Se contempla en el artículo 56, apartado tercero, letra i, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-10565-consolidado.pdf>

<sup>41</sup> Transposición del artículo 40, apartado primero, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1979/BOE-A-1979-23709-consolidado.pdf>

No obstante, no está tan claro cuando se trata de situaciones jurídicas, sobre las que todavía no ha recaído sentencia firme, teniendo que basarse en los criterios del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional seguidos en sus sentencias.

En caso de que se trate de situaciones jurídicas que no son firmes en vía administrativa, parece que los tribunales entienden que a estos casos, les afecta totalmente la declaración de inconstitucionalidad, teniendo que seguirse los planteamientos dictados en las sentencias, respetando al contribuyente.

Objeto de mayor controversia, es en el caso de que aparezcan situaciones ya firmes en vía administrativa, generándose un problema interpretativo. Bien es cierto, que las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tienden a una eficacia retroactiva; y no es menos cierto, que en el ámbito tributario la tendencia es a considerar que la declaración de inconstitucionalidad tiene efecto futuro.

Los tribunales, siguiendo el criterio de no declarar la inconstitucionalidad parcial del tributo, parece que han querido señalar que no se deben limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. La expulsión del artículo 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales corrobora al modo de entender de ciertos autores, como Sofía Arana Landín<sup>42</sup>, la contundente manifestación de dotar de eficacia retroactiva a la declaración de inconstitucionalidad.

De tal manera, que en cuanto no medie sentencia judicial firme, serán revisables todos los pagos efectuados por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, desde sus orígenes.

---

<sup>42</sup> ARANA LANDÍN, S; *“Los primeros intentos del mantenimiento del IIVNTU tras la declaración de inconstitucionalidad”* 2018, número 134, p. 101-102.

## 2. INGRESOS INDEBIDOS

Conectando con el punto explicado en el apartado anterior, con respecto a la retroactividad de la inconstitucionalidad, hay que entender que de aceptarse este criterio, todos los pagos efectuados sobre el tributo, han de devenir indebidos en la manera que se vulnere la doctrina sentada en las sentencias, es decir, en la medida que se hayan gravado incrementos ficticios.

La ley regula esta devolución en el artículo 32<sup>43</sup> de la Ley General Tributaria donde se expone, que la Administración estará obligada a la devolución de los ingresos efectuados indebidamente por los contribuyentes en el servicio de sus obligaciones tributarias, desde la fecha en la que se pague la cuota del tributo hasta la fecha de la resolución, donde se acordará la devolución.

Hay que seguir un procedimiento específico de devolución, que se regula en esta misma normativa, en concreto, en el artículo 221<sup>44</sup>. Lo primero que hay que hacer, es preparar un escrito y presentarlo ante el Consistorio correspondiente, solicitando la devolución y alegando que se ha llevado a cabo el gravado de un hecho ficticio e irreal, solicitándose la rectificación de las autoliquidaciones practicadas.

Un dato de importante relevancia, que se regula en el artículo 66, letra c)<sup>45</sup> de la Ley General Tributaria que cita que «Prescribirán a los cuatro años... El derecho a solicitar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de garantías».

Tratándose de un ingreso devenido en indebido a raíz de una Sentencia del Tribunal Supremo, el plazo de prescripción deberá a computarse desde que está adquirió firmeza, en este caso, desde el 9 de julio de 2018, y no desde que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación, ya que en estas fechas el ingreso era indebido.

---

<sup>43</sup> Transposición del art. 32 de la Ley General Tributaria. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

<sup>44</sup> Transposición del art. 221 de la Ley General Tributaria. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

<sup>45</sup> Transposición del art. 66 de la Ley General Tributaria. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

Para terminar este apartado, hay que volver al punto que se ha comentado anteriormente en el apartado primero sobre las sentencias firmes.<sup>46</sup> Si antes se ha dicho, que si una sentencia había devenido firme, no era posible revisarla, a excepción de que fuera un proceso penal o sancionador.

Pues bien, nos encontramos en la segunda situación, en el caso en el que se haya producido un ingreso indebido. Ante esto, y en este supuesto, sólo será posible acudir al artículo 216 de la LGT<sup>47</sup>, en concreto, en sus letras a) y c) como son la revisión de actos nulos de pleno derecho y la revocación.

Con respecto al primer caso, hay que ubicarse en el mismo texto normativo, concretamente en el artículo 219, que establece una serie de supuestos tasados que podrán darse siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de prescripción. Por lo tanto, habrá que estar al tanto desde la publicación de la sentencia por la que se declara la inconstitucionalidad de los preceptos legales.

En caso de que el plazo de expire, la única posibilidad existente, será la de promover el procedimiento de nulidad de pleno derecho, regulado en el artículo 217 de la misma norma. El problema existente en este caso, es que la enumeración es muy concreta y no da cabida a casos extraordinarios. Quizá, la devolución de ingresos indebidos, podría encajar en la letra g) de este artículo que cita «Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal»<sup>48</sup>.

Al ser un acto viciado de nulidad de pleno derecho, implica que no prescribe la acción para que se declare la nulidad. Por lo tanto, cualquier contribuyente que haya pagado el tributo, podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos a través de este procedimiento.

---

<sup>46</sup> Ver apartado 1, <<Transmisiones realizadas tras la declaración de inconstitucionalidad>>

<sup>47</sup> Transposición del art. 216, letras a) y c) de la Ley General Tributaria. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

<sup>48</sup> Transposición del art. 217, letra g) de la Ley General Tributaria. [Fecha de consulta: 2 de junio de 2019]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

## VII. CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** Tras los numerosos problemas que estaba causando la Sentencia del Tribunal Constitucional del 11 de mayo de 2017, era necesario que el Tribunal Supremo estableciera un criterio que se pudiera seguir de forma unánime por todas las jurisdicciones. Todos los sujetos implicados, se encontraban en una situación de vacío legal que era necesario solucionar, ya que estaba originando resoluciones distintas, dejando a los contribuyentes en una situación de desconcierto y de inseguridad.

**SEGUNDA.-** Y así llegó la Sentencia del Tribunal Supremo del 9 de julio de 2018 que parecía que iba a resolver todas las dudas vigentes y que acabaría con la controversia histórica originada a raíz de este tributo. Esta resolución, como hemos visto ha generado muchos avances en buscar la unanimidad, en darle una solución a los contribuyentes que han realizado ingresos que no les correspondían al tener que liquidar la cuota de un tributo cuyo hecho imponible no se producía.

**TERCERA.-** Parece claro por tanto que estos problemas, se van solucionando conforme la Sentencia del Tribunal Supremo, se va convirtiendo en innata para todos los tribunales y agentes implicados en la liquidación del tributo. Por lo tanto, a la espera de una anhelada reforma del IIVTNU, que en principio, debe ser el siguiente paso, el Tribunal Supremo va dando luz sobre como los contribuyentes y los tribunales deben abordar la gestión del tributo.

En la actualidad, está claro que nos encontramos ante un parón legislativo. Es necesario que surja una reactivación que pueda reformar finalmente el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, para establecer definitivamente la doctrina en el texto normativo.

Está claro que es un proceso lento, que debe pasar por Congreso y Senado, y que con las recientes elecciones, y sin Gobierno fijado, van a transcurrir muchos meses hasta que acabe su tramitación parlamentaria.

En definitiva, es necesario que esta modificación llegue pronto con la finalidad de dotar de realidad económica al sistema y para ratificar una resolución del Tribunal Supremo que ya va quedando lejos en el tiempo.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ ARROYO, F., «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, N°21, 2003, pp. 67-70.

BLANCO, Francisco Poveda; SÁNCHEZ, Ángel Sánchez. «La financiación impositiva municipal: propuestas para su reforma». En *IX encuentro de economía pública, hacienda y medio ambiente: 7 y 8 de febrero de 2002*, p. 72.

GARRIDO, M.A. «Las plusvalías municipales tras las sentencias del Constitucional», en *IURIS&LEX (el economista)*, nº 27, 10 de noviembre de 2017.

GUERVÓS MAÍLLO, M.A. «Reseñas de jurisprudencia (enero-junio 2017). La inconstitucionalidad de las minusvalías y propuesta de reformar del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en *Revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de derecho, ciencia política y criminología*, vol. 5, diciembre 2017, pp. 268-272.

I GALTÉS, PAGÉS J. «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018», en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, 2019, nº 11, pp. 156-183.

MARTÍN RUIZ, J., «Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en *Depósito de Investigación Universidad de Sevilla*, Sevilla 2016, pp. 1-8.

MOLINOS RUBIO, LUCIA., «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la autonomía local. Medidas tributarias y financieras, 2014» en *Anuario aragonés del gobierno local*, nº 5, pp. 329-372.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Reflexiones sobre el IIVTNU al hilo de los pronunciamientos jurisprudenciales recientes. Especial referencia a la configuración de la Base Imponible» en *Repositorio institucional de la Universidad de Málaga*, 2017, pp. 1-9.

SAU MARTÍ, A., «Los 81 años de vigencia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Repositorio institucional de la Universidad de Vic*, Barcelona, 2000, pp. 33 y ss.

## IX. WEBGRAFÍA

EL DERECHO.COM *La nueva regulación de la plusvalía municipal: ¿Un mero parche o una reforma integral.* Publicación de 8 de febrero de 2018. Disponible en web: <https://elderecho.com/la-nueva-regulacion-de-la-plusvalia-municipal-un-mero-parche-o-una-reforma-integral> [Con acceso el 20 de mayo de 2019].

IBERLEY. *El Tribunal Supremo aplica la doctrina del Constitucional sobre la plusvalía municipal.* Publicación de 24 de julio de 2017. Disponible en web: <https://www.iberley.es/noticias/tribunal-supremo-aplica-doctrina-constitucional-sobre-plusvalia-municipal-28236> [Con acceso el 29 de mayo de 2019].

IBERLEY. *Y un año después, llegó la sentencia del Tribunal Supremo sobre el impuesto de plusvalía.* Publicación de 10 de julio de 2018. Disponible en web: <https://www.iberley.es/revista/ano-despues-sentencia-tribunal-supremo-sobre-impuesto-plusvalia-229> [Con acceso el 29 de mayo de 2019].

IDEALISTA. *El TSJ Navarra anticipa el fallo del Supremo al anular la plusvalía municipal cuando se vende con ganancias.* Publicación de 5 de junio de 2018. Disponible en web: <https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2018/06/04/765955-el-tsj-navarra-anticipa-el-fallo-del-supremo-al-anular-la-plusvalia-municipal-cuando?gallery-item=-1> [Con acceso el 30 de mayo de 2019].

PODER JUDICIAL ESPAÑA. *El Tribunal Supremo determina el alcance de la sentencia del Constitucional sobre la plusvalía.* Publicación de 9 de julio de 2018. Disponible en web: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-determina-el-alcance-de-la-sentencia-del-Constitucional-sobre-la-plusvalia> [Con acceso el 30 de mayo de 2019].

Boletín Oficial del Estado. Disponible en web: <https://boe.es/> [Con acceso el 2 de junio de 2019].

## **X. REFERENCIAS JURISPRUNDENCIALES**

Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 1012-2015. Magistrada ponente: Dña. Adela Asua Batarrita.

Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Magistrado ponente: D. Andrés Ollero Tassara.

Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018 de 9 de julio de 2018. Resolución recurrida en recurso de casación 6226/2017. Magistrado Ponente: D. Ángel Aguillo Aviles.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto CL 71/2018-AR, de 15 de enero de 2019. Magistrado Ponente: D. Javier Albar García.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso), asunto STJ NA 1//2018, de 6 de febrero de 2018. Magistrada Ponente: Dña. María Jesús Azcona Labiano.

Sentencia del Tribunal Supremo 175/2019 de 13 de febrero de 2019. Resolución recurrida en recurso de casación 4238/2017. Magistrado Ponente: D. Ángel Guallo Aviles.

## **XI. LEGISLACIÓN**

Constitución Española de 29 de diciembre de 1978.

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.