

DOSSIER

¿Es posible **recurrir el impuesto municipal** sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos tras la última sentencia del tribunal constitucional?



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

¿ES POSIBLE RECURRIR EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS URBANOS TRAS LA ÚLTIMA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL?

Domingo Carbajo Vasco

Economista. Licenciado en Derecho. Licenciado en Ciencias Políticas.

Inspector de Hacienda del Estado.

Madrid, 3 de noviembre de 2021.

ABREVIATURAS

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CE: Constitución Española.

IMIVTU/IIVTNU: Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TC: Tribunal Constitucional.

TRLRHL: Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TSJA: Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

1. INTRODUCCIÓN.

La sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) de 26 de octubre de 2021 (todavía no publicada en el BOE), dictada en la

cuestión de inconstitucionalidad número 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla (en adelante, TSJA), respecto de los artículos 107.1¹, 107.2.a)² y 107.4³ del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), por la posible vulneración del artículo

¹ La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

² El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles...

³ Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE)⁴ , ha generado un amplio debate, todavía no concluido, tanto respecto de sus fundamentos jurídicos, centrados en la aplicación del principio de capacidad económica al impuesto municipal como en relación a los efectos de su fallo y, sobre todo, en lo relativo a si, declarado el gravamen como inaplicable, es posible reclamar las liquidaciones tributarias correspondientes ya firmes.

La consecuencia inmediata de la STC es la desaparición de nuestro Ordenamiento Tributario del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos (en adelante, IMIVTU) y el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) es contundente en ese sentido, al señalar en el apartado 6. *Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad* de los Fundamentos Jurídicos de su sentencia, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2, a) y 107.4 del TRLRHL, ... *dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad...*

En palabras llanas, al ser inconstitucional la regulación de un parámetro esencial de cualquier tributo como es la base imponible, arg. ex artículos

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

⁴ 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.

8, a)⁵ y 50.1⁶ de la norma básica del Ordenamiento Tributario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el IMIVTU, vulgo Arbitrio de Plusvalía⁷, se convierte en inexigible, en un impuesto imposible de aplicar.

Si a este contundente fallo del TC se unen los antecedentes derivados de otras SSTTCC anteriores, relativas a las relaciones entre diversos artículos la CE y este gravamen, a las cuales nos referiremos seguidamente, el resultado es evidente: el IMIVTU ya no existe en el Ordenamiento Tributario español; de ahí, que el propio apartado 6 de los Fundamentos Jurídicos de la STC continúe afirmando:

Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (“BOE núm.142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local,

⁵ **Reserva de ley tributaria.**

Se regularán en todo caso por ley:

a) *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. (El subrayado es nuestro).*

⁶ **Base imponible: concepto y métodos de determinación.**

La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

⁷ Así se denominaba el antecedente histórico del gravamen, donde la voz “arbitrio” traía consigo reminiscencias morales, de carácter cuasi-fiscal, en una especie de modulación de la desafortada obtención de plusvalías mediante las revalorizaciones del suelo de carácter urbano, ante las cuales, los Ayuntamientos debían disponer de algún tipo de retorno, al haber contribuido con sus obras, planes y servicios al incremento del valor de los terrenos.

corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio para preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)) y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art.142 CE.

Por lo tanto, ya no existe el IMIVTU e, inmediatamente, brotan las preguntas: ¿Cómo se ha podido llegar a esta situación cuando, como indica el propio fallo de la STC, ya existían advertencias más que claras emitidas por el propio TC, las cuales ponían en duda la constitucionalidad y vigencia del impuesto? ¿Si el tributo es inconstitucional *a radice*, desde su nacimiento, puedo pedir la devolución de lo pagado por las liquidaciones tributarias de este impuesto y cómo y en qué condiciones? ¿Qué pasa con las operaciones sujetas al tributo que se devenguen después de la declaración de inconstitucionalidad? ¿Desde cuándo es inconstitucional el IMIVTU y, por lo tanto, no hay que pagarlo, desde la publicación de la nota de prensa del TC acerca de su sentencia y efectos, efectuada con fecha 26 de octubre de 2021⁸ o desde la publicación de la STC en el BOE?, etc.

A algunos de estos interrogantes trataremos de dar respuesta en los apartados que siguen, teniendo en cuenta la gran polémica levantada en relación con la sentencia tanto por su negativo efecto sobre los presupuestos de las entidades locales⁹ (el IMIVTU es el segundo recurso tributario de las Haciendas Locales¹⁰) como por los problemas que, para la

⁸ Tribunal Constitucional. Gabinete del Presidente. Oficina de Prensa. NOTA INFORMATIVA N° 99/2021. ADELANTO DE PARTE DISPOSITIVA. EL PLENO DEL TC DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD Y NULIDAD DE LOS ARTS. 107.1 PÁRRAFO SEGUNDO, 107.2 A) Y 107.4 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE LAS HACIENDAS LOCALES, https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_099/NOTA

⁹ Hacienda Local. Secretaría de Estado de Hacienda. Secretaría de Financiación Autonómica y Local. *Haciendas Locales 2018*, Madrid, diciembre de 2020.

¹⁰ Conforme a la estadística anterior, el IMIVTU generó unos ingresos, en 2018, de 2.397.889 euros.

seguridad jurídica, supone la ausencia de fiscalidad en transacciones inmobiliarias muy relevantes durante el período de inaplicación efectiva del impuesto y por el incremento de recursos administrativos y judiciales que, potencialmente, puede conllevar la declaración de inconstitucionalidad precitada, aumento de litigiosidad que no haría sino agravar la derivada de otras SSTTCC anteriores¹¹.

Y que conste que, tanto las diferentes SSTTCC que anteceden a la STC de octubre de 2021 como la doctrina, incluyendo en la segunda este humilde pendolista, ya habían advertido de que la vigencia del IMIVTU era más que dudosa, porque lo esencial era si la estructura del impuesto gravaba adecuadamente la capacidad económica (artículo 31.1. CE) generada por

¹¹ En este sentido, nos remitimos a algunas de las noticias periodísticas publicadas alrededor de las fechas de publicación de la Nota de prensa del TC, por ejemplo, “El TC enmienda su anuncio y vetará reclamaciones de la plusvalía municipal”, [Expansión](#), “El Constitucional cierra la puerta a las reclamaciones por la plusvalía”, [El País](#) y de la Torre Díaz, Francisco. “Plusvalía municipal: soluciones tras una muerte anunciada”, [El Economista](#).

las operaciones de transmisión de inmuebles sometidas al tributo, artículo 104 TRLRHL^{12 13}, es decir, las plusvalías del suelo urbano.

Por ello, además de sorprendernos y de criticar la incapacidad de nuestro sistema de partidos para aprobar una exacción sustituta del IMIVTU en los cuatro años transcurridos desde la publicación de la primera sentencia del TC en 2017, cuyo tenor ya puso en duda parámetros sustanciales del IMIVTU (nos referimos a la STC del Pleno del Tribunal Constitucional n.º

¹² **Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción.**

1. 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.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

4. No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

No se producirá el devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

59/17, de 11 de mayo de 2017, Rec. 4864/2016, TOL6092482¹⁴, pero que reproducía SSTCC anteriores relativas a Normas Forales similares de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC n.º 26/2017, de 16 de febrero¹⁵ y 37/2017, de 1 de marzo¹⁶, respectivamente¹⁷), se nos plantean dos dudas inmediatas:

A) ¿Cuáles son los efectos de la STC?

No se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima.

En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado.

¹³ Como decíamos en un trabajo anteriormente publicado por esta editorial: Carbajo Vasco, Domingo. “Consideraciones respecto de la posibilidad de recurrir el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos al hilo de la sentencia del Tribunal Constitucional”, Ed. Tirant lo Blanch, en el apartado final, “Coda”:

“En suma, nos surgen muchas dudas sobre la si la reforma legislativa prevista (reforma que, por otra parte, nuestro disfuncional sistema de Gobierno fue incapaz de aprobar en cuatro años) para sustituir los artículos del TRLRHL declarados inconstitucionales, puede limitarse a una “sustitución” adaptada a la doctrina del Tribunal Constitucional o si se requiere una modificación más profunda del impuesto.”.

La respuesta es clara tras la nueva STC: se necesita un nuevo gravamen.

¹⁴ Pleno. Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: nulidad de los preceptos legales que regulan el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017 y 37/2017) (BOE de 15 de junio de 2017).

¹⁵ Pleno. Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 1012-2015. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; nulidad de los preceptos de la norma foral fiscal en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana (BOE de 25 de marzo de 2017).

B) ¿Hay posibilidades de recurrir las liquidaciones tributarias no prescritas tras la entrada en vigor de la STC?

Y otra duda, más de futuro, pero no menos relevante para muchos contribuyentes, ¿qué sucede con los hechos imponible que, teóricamente, siguen sujetos al IMIVTU tras esta STC de octubre de 2021, pues la exacción es inexigible pero el impuesto ha nacido, artículo 104 TRLRHL¹⁸ y se está devengando¹⁹, artículo 109 TRLRHL²⁰, desde la entrada

¹⁶ Pleno. Sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 6444-2015. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; nulidad de los preceptos de la norma foral fiscal en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana (STC 26/2017). (BOE de 7 de abril de 2017).

¹⁷ Por cierto, las Diputaciones Forales afectadas, Guipúzcoa y Álava, fueron capaces en pocos meses de adaptar su normativa a las SSTTCC mencionadas, por lo que, en una nueva muestra de eficacia administrativa, sus entidades locales han podido gestionar ordinariamente el impuesto...hasta la nueva STC que también les afecta.

Concretamente, publicaron:

- a) La Diputación Foral de Guipúzcoa, el Decreto-Foral-norma 2/2017, de 28 de marzo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa ("Boletín Oficial de Guipúzcoa" de 31).
- b) La Diputación Foral de Álava, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo ("Boletín Oficial de Álava", de 6 de abril).

¹⁸ Se recuerda, a estos efectos, que la definición de hecho imponible, artículo 20 de la LGT:

Hecho imponible.
1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

¹⁹ Por su parte, el devengo es, artículo 22 LGT:

Devengo y exigibilidad.
1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

²⁰ **Devengo.**
1. El impuesto se devenga:

en vigor de la STC hasta que se publique la nueva legislación que sustituya al IMIVTU?.

2. ANTECEDENTES.

Las SSTTCC indicadas con anterioridad y citadas en la propia STC (véanse, a estos efectos, los fundamentos jurídicos 2. *Delimitación del objeto de la cuestión y resolución de óbices procesales* y 3. *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana regulado en el TRLHL tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, y el encuadramiento de la duda de constitucionalidad de las normas reguladoras de su base imponible en el principio de capacidad económica como criterio de imposición*, donde se citan expresamente todas las SSTTCC que afectaban a este gravamen, como son las siguientes: 26/2017, de 16 de febrero; 59/2017, de 11 de

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

2. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

3. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.

mayo y 153/2019, de 25 de noviembre²¹), habían ya herido de muerte al IMIVTU, al señalar básicamente:

- a) Que el IMIVTU solamente puede sujeta a imposición la existencia de plusvalías efectivas derivadas de la transmisión de inmuebles; de esta forma, si el sujeto pasivo prueba que en la transmisión se han generado pérdidas, no sería posible el sometimiento al tributo, y
- b) Que, incluso, es inconstitucional el sometimiento efectivo a gravamen de una operación de transmisión inmobiliaria en la cual la ganancia de capital generada (“plusvalía”) fuese de cuantía inferior a la cuota a pagar por el IMIVTU.

De esta manera, el debate acerca de la incidencia del impuesto se había trasladado, por un lado, a la prueba de la existencia o no de plusvalía en la operación sometida a gravamen, así como a la cuantía de esta ganancia de capital y, en segundo término, a los procedimientos a emprender para impugnar, en su caso, las liquidaciones tributarias del IMIVTU que, no siendo firmes, eran susceptibles de recurso.

Esta segunda posibilidad quedaba abierta porque las SSTCC anteriores no habían establecido, de manera expresa, su efecto temporal, por lo cual, la opinión común, derivada de precedentes constitucionales anteriores, por ejemplo, la STC n ° 140/2016, de 21 de junio, sobre las tasas judiciales y por remisión a la dispuesto en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa²² (de aplicación supletoria en el ámbito de la jurisdicción constitucional, artículo

²¹ Sala Segunda. Sentencia 153/2019, de 25 de noviembre de 2019. Cuestión de inconstitucionalidad 3680-2019. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad contributiva y prohibición de confiscatoriedad: extinción de la cuestión de inconstitucionalidad que tiene por objeto preceptos legales anulados por la STC 126/2019, de 31 de octubre (“Boletín Oficial del Estado” de 6 de enero de 2020).

²² *Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente*

80 de la Ley del Tribunal Constitucional ya mencionada *ut supra*), suponían, por un lado que los actos firmes anteriores a la publicación en el BOE de cada una de las SSTTCC enunciadas no se veían afectados por los efectos de las sentencias y que los Ayuntamientos no estaban obligados a devolver automáticamente los IMIVTU ya pagados por los obligados tributarios afectados, aun en el supuesto hipotético de que estos demostrasen, por ejemplo, de que se había producido un caso de “venta a pérdidas” en la transmisión del inmueble.

Ahora bien, como las SSTTCC habían, formalmente, conservado la vigencia del tributo, el problema se trasladó a demostrar en cada hecho imponible si existía o no “plusvalía” (capacidad contributiva) en la operación o si el monto de este parámetro era o no superior a la cuota a pagar por el IMIVTU, lo cual provocó un incremento exponencial de las reclamaciones administrativas y judiciales contra las liquidaciones tributarias derivadas del gravamen, experiencia que, sin duda, ha influido en la nueva STC de 26 de octubre de 2021, pues en esta ya se incluye expresamente de manera contundente el efecto temporal de la misma.²³

Ahora bien, además de las críticas doctrinales en este terreno, la conflictiva relación entre un principio esencial para la propia vigencia de cualquier impuesto como es la existencia de una capacidad económica a gravar, en este caso, la plusvalía generada por la transmisión inmobiliaria, arg. ex

artículos 31.1 CE y 2.2, c) de la LGT²⁴, conllevó inmediatamente otro debate: si el método de cálculo de esa capacidad contributiva sujeta al IMIVTU, es decir, la base imponible, tal y como se regulaba en el artículo 107 TRLRHL, era o no conforme a los principios constitucionales de capacidad económica, teniendo en consideración que el artículo 107 TRLRHL estimaba la base imponible sujeta a imposición a partir de dos parámetros: valor catastral (criterio objetivo, determinado por la

²³ Para mayor detalle e información de estos problemas, nos remitimos a nuestro trabajo: “Consideraciones respecto de la posibilidad de recurrir el Impuesto...”; *op. cit.*

²⁴ *Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.*

Dirección General del Catastro) y el tiempo transcurrido desde la última transmisión del inmueble, pero no conforme a la ganancia de capital efectivamente obtenida en la operación inmobiliaria, es decir, el IMIVTU aplicaba en su base imponible métodos objetivos de cuantificación de la capacidad contributiva sometida a imposición.

Como ejemplo de este debate doctrinal y jurisprudencial, puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) número 121/201, Sección 5ª, <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>, donde se exponían dos aspectos sustanciales para sujetar efectivamente al IMIVTU como eran:

- El valor probatorio del valor catastral como reflejo de las variaciones del valor de mercado del inmueble.

Y la precitada STS, en su Fundamento de Derecho Tercero, afirma:

...el Tribunal Supremo alude expresamente a la posibilidad de que la inexistencia de incremento de valor o plusvalía pueda ser demostrada por el obligado tributario por diversos medios, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es distinto al del mercado y que:

La anterior comparativa -que realiza la Administración- de la evolución del valor del terreno, basada en la hipótesis de que los valores catastrales se determinan con referencia a los de mercado, no puede considerarse una hipótesis generalmente válida, dado que dichos valores se han venido apartando de los de mercado, siendo en no pocas ocasiones una discrepancia manifiesta entre el valor catastral y de mercado.

- Cuál era el método válido para calcular el valor del suelo.

Las conclusiones generales de esa STS eran que el valor del suelo no debe desvincularse del valor del inmueble en su conjunto, pues aquel se establece en función de éste, y esto conforme a los sistemas de valoración

legalmente vigentes en España, como es el método residual establecido en el Artículo 34 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras²⁵.

También la STS 138/2021 (Sección 2ª) 04/02/2021, <https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/f5f6e0eba49b331d/20210223>, ponía en solfa la utilización del valor catastral y su evolución temporal como un método apto para reflejar los cambios en la valoración del suelo a lo largo de un período²⁶.

En definitiva, el elenco de los antecedentes jurisprudenciales expuestos y la doctrina mayoritaria iban creando un clima contrario a reconocer que el método de determinación de la base imponible del IMIVTU, integrado en el artículo 107 TRLRHL, fuese constitucionalmente correcto, al no responder a la capacidad contributiva que, teóricamente, se gravaba en su hecho imponible, a saber, las plusvalías derivadas de las transmisiones de suelo urbano, capacidad económica que sustentaba la legitimidad del impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 47 CE²⁷ y mucho menos que los valores catastrales pudieran ser aplicados como criterios de valoración de la evolución del precio de mercado de los bienes inmuebles.

²⁵ El citado método residual se recoge, asimismo, en los epígrafes 90 y siguientes de la IVS 410, Inmuebles para el Desarrollo, de las Normas Internacionales de Valoración 2017 (IVS 2017), emitidas por el *International Valuation Standards Council*, así como en el apartado 9, parte 2 "Metodología" de las Normas Europeas de Valoración 2020 (EVS 2020) que, si bien no constituyen normas de valoración legales en España, deben considerarse a efectos interpretativos la aplicación de estas

²⁶ En su Fundamento de Derecho 3, 8, dice:

...El método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

²⁷ *Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos (El subrayado es nuestro).*

De esta manera, no puede extrañarnos la nueva STC y la definitiva expulsión del IMIVTU del Ordenamiento Jurídico.

3. CONTENIDO DE LA STC DE 26 DE OCTUBRE DE 2021: LA BASE IMPONIBLE DEL IMIVTU, EN SU VIGENTE REDACCIÓN, NO RESPONDE A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CAPACIDAD ECONÓMICA.

En estas circunstancias, el meollo de la precitada STC puede encontrarse en los argumentos incluidos en los apartados 4. *El principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la tributación y 5. Aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU* de sus Fundamentos Jurídicos, donde, a partir de precedentes de otras SSTTCC, se argumenta:

-Que, dentro de la clasificación tripartita que nuestra LGT incorpora para los tributos (tasas, contribuciones especiales e impuestos), es en estos últimos donde funciona con mayor rigor el principio de capacidad económica,...*no sólo en la elección de los hechos impositivos, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo*, Fundamos Jurídicos.4, B),c) Tercera, segundo párrafo, inciso final.

-Que, si bien el legislador goza de cierta libertad al regular cada figura impositiva y sus parámetros sustantivos, en nuestro ejemplo, la base imponible del IMIVTU, es, precisamente, en los gravámenes extrafiscales *donde la quiebra del principio de la capacidad económica como criterio de cuantificación ha adquirido mayor relevancia* (Fundamentos Jurídicos, 4, C), c), último párrafo, *principium*).

-Resulta que *el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente*, Fundamentos Jurídicos, 5, A, b), método que es el aplicado para cuantificar la base imponible del IIVTNU, artículo 107 TRLRH, pero

-El artículo 107 TRLRHL no permite la prueba de incrementos efectivos distintos (generalmente, inferiores) al legalmente calculado y, por ende, la tributación es consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente...es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí, Fundamentos Jurídicos, 4, A), b).

-Resultando, por otra parte, que, en el IIVTNU, es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición. Lo que implica, e el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, Fundamentos Jurídicos, 4, B), primer párrafo y no pudiendo afirmarse que el método objeto de cuantificación de la base imponible en esta exacción derive del carácter extrafiscal del IIVTNU; entonces,

-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, 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), Fundamentos Jurídicos, 4, D, segundo párrafo.

4. LOS EFECTOS DE LA STC DE OCTUBRE DE 2021 Y LA POSIBILIDAD DE RECURRIR LAS LIQUIDACIONES DEL IMIVTU.

En principio, los efectos de las SSTCC aparecen claramente señalados en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional:

Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos

fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

En estas condiciones, tras la STC de 26 octubre de 2021, el IMIVTU ha dejado de formar parte del Ordenamiento Tributario, como si no hubiese existido, es decir, con efectos *ex tunc*, nulidad radical del gravamen y de su regulación y se plantea, inmediatamente si, excepto las situaciones “con fuerza de cosa juzgada”, sería posible revisar las liquidaciones tributarias del impuesto que no hubieran prescrito, de acuerdo con las reglas de la prescripción tributaria contenidas en los artículos 66 a 69, ambos inclusive, de la LGT²⁸.

²⁸ **Artículo 66. Plazos de prescripción.**

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías .*

Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este

Ahora bien, la gran diferencia entre esta STC de octubre de 2021 y sus antecedentes es, sin duda, la regulación expresa que contiene la primera acerca de sus efectos.

apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

Consecuencias que, por otra parte, solo son posibles desde la publicación en el BOE de la propia STC, conforme al principio general de publicidad de las normas, artículo 9.3 CE y lo regulado en el artículo 40 de la Ley del propio TC.

De esta manera, la letra B) del epígrafe 6 de los Fundamentos Jurídicos de la STC dice textualmente:

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

..., no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas 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 de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas li) las liquidaciones tributarias provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Es evidente que con esta redacción el TC quiere cerrar el paso a las demandas de reclamaciones y recursos de cualquier clase contra las liquidaciones tributarias (si el Ayuntamiento sigue el sistema de gestión del IMIVTU de liquidaciones de oficio) o mediante la rectificación de las autoliquidaciones (conforme a lo regulado en el artículo 120.3 LGT²⁹, si el

7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.

9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

procedimiento de gestión del Ayuntamiento es la autoliquidación del IMIVTU).

De esta forma, excepto si hay un recurso o reclamación ya presentado contra un acto de liquidación tributaria no firme, no es posible recurrir una liquidación del IMIVTU en base al argumento de su inconstitucionalidad a la hora de determinar su base imponible.

Sin embargo, la propia redacción del Fundamento Jurídico 6 del TC, entendemos, puede dejar paso a otras posibilidades ya que debería interpretarse de manera restrictiva.

En particular, a nuestro juicio, son tres las vías jurídicas abiertas para recurrir las liquidaciones del IMIVTU, aun firmes y consentidas:

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.

Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

1. *La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.*

2. *La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.*

3. *La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.*

²⁹ *Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.

- a) Aplicar el procedimiento de nulidad de pleno derecho, regulado en el artículo 217.1, a) LGT³⁰, ya que nos encontraríamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, el cual, no pudiendo recurrirse en plazo por efectos de la propia STC; en cambio, sí reúne el requisito de que el acto “lesiona los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”.

Ahora bien, el alcance de esta expresión (como todos estos recursos) ha de efectuarse de manera muy restrictiva y, de manera literal, la declaración de inconstitucionalidad no figura como fundamento expreso en la redacción del apartado 1 del artículo 217 de la LGT para iniciar la nulidad, por lo cual, con casi total seguridad será rechazado en su trámite inicial, artículo 217. 3 LGT³¹; en segundo término, este recurso requiere informe previo favorable del Consejo de Estado, artículo 217.4³² y no

³⁰ **Declaración de nulidad de pleno derecho.**

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

³¹ Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

³² En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

parece fácil lograrlo y, en tercer término, por su las dificultades de su procedimiento, pobremente regulado en los artículos 4 a 6 del Real Decreto 520/2005, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, donde el papel de los Ayuntamientos no aparece precisado ni previsto³³.

Por si lo anterior no dificultara enormemente la posibilidad de éxito de este camino de recurso, cabe indicar que el artículo 31.1 de la CE en el cual funda la STC de 26 de octubre de 2021 su declaración de

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

³³ TÍTULO II

Procedimientos especiales de revisión

CAPÍTULO I

Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho

Artículo 4. Iniciación.

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho podrá iniciarse de oficio, por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, o a instancia del interesado. En este último caso, el escrito se dirigirá al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende. El inicio de oficio será notificado al interesado.
2. El órgano competente para tramitar el procedimiento podrá dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de las solicitudes de revisión en los supuestos previstos en el artículo 217.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 5. Tramitación.

1. El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica.
2. El órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver. Asimismo, podrá solicitar cualquier otro dato o antecedente que considere necesario para elaborar la propuesta de resolución.
3. Recibida la documentación indicada en el apartado anterior, se dará audiencia por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo al interesado y a las restantes personas a las que el acto reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por el acto, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.
4. Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Artículo 6. Resolución.

inconstitucionalidad no es susceptible de recurso de amparo ante el TC por lo cual es dudoso que ese deber de contribuir (no un derecho) esté comprendido en el alcance de la letra a) del apartado 1 del artículo 217 de la LGT.

De esta manera, cabe considerar que las Administraciones Locales acordarán motivadamente su inadmisión, entrando en un nuevo bucle de reclamaciones y recursos.

b) El procedimiento de devolución de ingresos indebidos, regulado en el artículo 221 LGT³⁴ ya que un acto administrativo (liquidación del

1. Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma, si lo hubiera.

2. La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma.

3. En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, que podrá delegarla.

³⁴ **Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.**

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de

IMIVTU), plenamente debido, conforme a la legislación vigente durante el devengo de la operación inmobiliaria, se convierte en nulo de pleno derecho tras la STC de octubre de 2021.

Sin embargo, también este sendero de recurso nos genera problemas puesto que, si la liquidación tributaria ha adquirido firmeza, tendríamos que acudir al artículo 221.2 LGT y ello nos conduce, nuevamente, al bucle del artículo 216 LGT, letra a) que es, precisamente, la remisión al artículo 217 LGT, cuyas dificultades de utilización ya hemos expuesto arriba.

- c) Reclamar la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública³⁵, en particular, la denominada responsabilidad patrimonial del Estado legislador, pues eso es lo declarado inconstitucional: un artículo del TRLRHL.

Esta situación nos remite a lo regulado en el artículo 32.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, la cual señala:

Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen. La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores:

revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.

6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

³⁵ Vid. García de Enterría Martínez-Carande, Eduardo. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el Derecho español. Ed. Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2005.

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4.

d) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5. (El subrayado es nuestro).

El supuesto de hecho para ejercer la acción de responsabilidad es manifiesto, pero las condiciones del apartado 4 de idéntico artículo para su ejercicio:

Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando 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 posteriormente declarada.

Resultan ser, cuando menos, complejas de lograr.

Por lo tanto, el camino para recurrir liquidaciones tributarias por esta vía no es nada fácil:

-En primer orden, tenemos que tener en cuenta los criterios restrictivos elaborados por la jurisprudencia para afirmar cuándo existe responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, los cuales son, básicamente (Sentencias del Tribunal Supremo de 24 marzo 1.992 o de 5 octubre 1.993):

a) Que se haya generado un daño real y efectivo, evaluable económicamente e individualizado.

Y aquí, la práctica y la doctrina nos señalan que, para demostrar ese daño, el particular tiene, previamente, que disponer de una sentencia firme desestimatoria de un recurso planteado, precisamente, contra la liquidación del IMIVTU y siempre, además, que en dicho recurso se

hubiese alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada en la STC de octubre de 2021.

b) Que se trate de una relación directa, inmediata y exclusiva de causa-efecto, sin la concurrencia de circunstancias que puedan enervar el nexo causal, tales como la fuerza mayor o la conducta propia del perjudicado.

c) La antijuridicidad de la lesión, entendida como la ausencia de la obligación de soportar el referido daño por parte del ciudadano.

d) Que la reclamación se efectúe en el plazo de un año desde que se ocasionó el citado daño, con lo que el margen temporal es más bien escaso.

-En segundo lugar, que sigamos el procedimiento reglamentariamente establecido para exigir la responsabilidad, cuando esa regulación, tras la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre), es prácticamente inexistente, al haberse derogado, con efectos de 2 de octubre de 2016, el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo y sigue sin adaptarse a la precitada Ley 40/2015.

En suma, a los que deseen embarcarse en el proceloso mundo de recurrir liquidaciones tributarias firmes del IMIVTU, sólo nos cabe desearles buena suerte en tal proceloso viaje.



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

tirant.com