



**MÁSTER UNIVERSITARIO DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO  
POR LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA EN COLABORACIÓN CON  
EL ILUSTRE COLEGIO DE ABOGADOS DE CANTABRIA.**

## **T R A B A J O D E F I N D E M Á S T E R**

**CURSO ACADÉMICO 2017-2018**

**CASO PRÁCTICO SOBRE LA POSIBILIDAD DE RECLAMAR A LA  
ADMINISTRACIÓN LA DEVOLUCIÓN DE LO INGRESADO EN 2014 POR  
LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU Y SANCIÓN, CONFIRMADAS POR SENTENCIA  
FIRME, A CONSECUENCIA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE  
ALGUNOS PRECEPTOS DEL IMPUESTO.**

**PRACTICAL WORK CONCERNING THE POSSIBILITY OF CLAIMING FROM  
THE ADMINISTRATION THE REFUNDING OF THE 2014 IVTNU TAX AND  
SANCTION, CONFIRMED BY FINAL JUDGMENT, AS A RESULT OF THE  
UNCONSTITUTIONALITY OF THE APPLICABLE LAWS**

**AUTORA**

**LUZ OFELIA ATARAMA MESONES**

**DIRECTOR**

**FRANCISCO JOSÉ CARRAL FERNÁNDEZ**

## ÍNDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS .....	3
PREÁMBULO .....	4
I. PRESENTACIÓN DEL CASO.....	9
II. NORMATIVA, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA .....	11
CAPÍTULO I: REGULACIÓN DEL IIVTNU QUE AFECTA AL CASO. ....	11
CAPÍTULO II: CRÍTICAS DOCTRINALES. SITUACIÓN ANTERIOR A LA STC 59/2017. ....	17
CAPÍTULO III: JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	21
<i>A. Declaración de inconstitucionalidad de los preceptos enjuiciados. ...</i>	<i>23</i>
<i>B. Nulidad radical vs nulidad condicionada. ....</i>	<i>23</i>
<i>C. ¿A qué responde la aclaración en el fallo de cada una de las sentencias? .....</i>	<i>28</i>
III. PROBLEMÁTICA ACTUAL A RAÍZ DE LA STC 59/2017.....	30
1. INTERPRETACIÓN CONTRADICTORIA DE LAS SSTC, EN CONCRETO DE LA STC 59/2017. ....	31
<i>A. Tesis Maximalista. ....</i>	<i>31</i>
<i>B. Tesis Posibilista .....</i>	<i>33</i>
2. ¿A QUIÉN CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA Y CON QUÉ MEDIOS? .....	36
3. PLANTEAMIENTOS DE RECURSOS DE CASACIÓN ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO. ....	37

IV. POSIBILIDADES DE RESTITUCIÓN DE LO INDEBIDAMENTE INGRESADO.....	39
1. ALCANCE DE LAS SENTENCIAS DEL TC QUE DECLARAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA.....	39
2. PROCEDIMIENTO PARA INSTAR LA DEVOLUCIÓN DE LO INDEBIDAMENTE INGRESADO.....	40
A. <i>Procedimientos especiales de revisión en vía administrativa.....</i>	41
B. <i>Responsabilidad Patrimonial del Estado.....</i>	46
C. <i>Revisión de sentencias.....</i>	48
V. ACTUACIÓN DEL ABOGADO.....	51
1. ACTUACIÓN EN VÍA JUDICIAL. RECURSO DE REVISIÓN DE SENTENCIA.....	53
2. ACTUACIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. RECLAMACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL.....	56
CONCLUSIONES .....	61
NORMATIVA CONSULTADA.....	62
JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....	63
WEBGRAFÍA .....	66

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>Art.</b>	Artículo
<b>Arts.</b>	Artículos
<b>B.O.E</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CE</b>	Constitución Española
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LOPJ</b>	Ley Orgánica del Poder Judicial
<b>LOTCC</b>	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TRLRHL</b>	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
<b>TRLRHL</b>	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RGRV</b>	Reglamento General de Revisión en vía administrativa.
<b>SAN</b>	Sentencia de la Audiencia Nacional
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>SSTC</b>	Sentencias del Tribunal Constitucional
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Supremo

## PREÁMBULO

El texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante TRLHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula en sus arts. 104 y siguientes el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

Nuestra Constitución, en su art. 149.1.14, establece como competencia exclusiva del Estado la regulación del sistema tributario local. Y acorde a esta competencia el Estado ha venido regulando este tributo con pequeños cambios en su redacción originaria de 1919<sup>1</sup>, pese a existir críticas y dudas de inconstitucionalidad en su regulación interna. La crisis económica que estamos sufriendo desde hace años ha puesto de manifiesto una serie de problemas que hasta entonces venían siendo minimizados.

El vigente sistema legal de determinación de la base imponible contenido en el artículo 107 del TRLRHL, desde su implantación en 1988, ha sido duramente criticado por los especialistas en la materia. Así se postula, más recientemente, el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cantabria VARONA ALABERN, J. (2010)<sup>2</sup> quien consideraba que la regulación interna del IIVTNU contiene defectos, alguno de ellos, como la posibilidad de gravar plusvalías inmobiliarias ficticias, podría ser causa de inconstitucionalidad, y citaba, a su vez, a otros autores que se mostraban contundentes respecto de la inconstitucionalidad del IIVTNU como, por ejemplo, FALCON Y TELLAR, R. (1993)<sup>3</sup> que señalaba que el impuesto establece un *“sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las*

---

<sup>1</sup> El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 (Gaceta de Madrid núm. 73, de 14 de marzo de 1919) permitió a los Ayuntamientos imponer “un arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales”.

<sup>2</sup> Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. BIB\2010\2119. *Revista Quincena Fiscal num.18/2010 parte Estudio*, pág. 1.

<sup>3</sup> Cfr. Falcón y Tella, R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.» *Revista Técnica Tributaria*, nº 21 (1993), pp. 16 y 17. Muy contundente se mostró este autor respecto de la inconstitucionalidad del IIVTNU, señalando que establece un «sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el art. 31,3 de la Constitución ( RCL 1978, 2836) » (Citado en Varona Alabern, 2010, p.6).

*exigencias de un sistema tributario justo que proclama el art. 31.3 de la Constitución”.*

Sin embargo, no es hasta el estallido de la burbuja inmobiliaria cuando el problema de gravar plusvalías inmobiliarias ficticias se generaliza y se magnifica. Prueba de ello es que aumentan los recursos frente a la Administración por liquidaciones del IIVTNU cuyo motivo de impugnación es la falta del hecho imponible, al no haberse producido plusvalía alguna. Nuestros Juzgados y Tribunales, haciéndose eco del malestar social, intentan solventar el problema, no en todos los casos, haciendo una interpretación salvadora de la Ley, hasta que, en 2016, algunos juzgados deciden plantear la cuestión de inconstitucionalidad, siendo de especial relevancia la cuestión presentada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, resuelta por Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) núm. 26/2017 de 16 febrero, la cual mueve a otros juzgados a seguir esta vía, como es el caso del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, y a plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 107 del TRLHL por presunta vulneración del principio de capacidad económica.

A raíz de ello, nuestro Tribunal Constitucional (en adelante TC) tiene la oportunidad de pronunciarse al respecto y así lo hace. En un primer momento, en su sentencia anteriormente citada núm. 26/2017, de 16 de febrero, declara inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 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 del Territorio Histórico de Guipúzcoa, y más adelante, mediante Sentencia núm. 59/2017 de 11 de mayo, declara inconstitucionales y nulos los puntos 1 y 2.a) del artículo 107 y el punto 4 del artículo 110 del TRLHL, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Pese a ello, la cuestión no ha quedado resuelta, debido a que el TC en el FALLO de su Sentencia núm. 59/2017 de 11 de mayo, como en las anteriores, declara textualmente:

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Y es justo esto último *“pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”* lo que ha provocado diversas interpretaciones no ya de la Ley sino de la propia sentencia del TC. Para unos el TC ha declarado simple y llanamente la inconstitucionalidad y en consecuencia la nulidad radical de dichos artículos (postura maximalista); para otros, sobre todo para la Administración, el TC lo que declara es una nulidad *“condicionada”*, es decir que sólo son inconstitucionales y nulos cuando someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor (postura posibilista).

Al no haber una postura unificada, muchos ayuntamientos continúan liquidando el impuesto, tal es el caso del Ayuntamiento de Santander, y las reclamaciones contra estas liquidaciones están arrojando resultados divergentes. Así tenemos, en Cantabria, por un lado a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo nº 1 y nº 2 de Santander que consideran que existe imposibilidad de liquidar el impuesto al haber sido declarados inconstitucionales y nulos los artículos que calculan la base imponible, pero por otro lado tenemos al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Santander que sólo anula la liquidación del impuesto si verifica la existencia de minusvalía del valor de los terrenos.

Con lo cual nos encontramos con una disparidad de criterios y situaciones: la administración liquida el impuesto y los jueces y tribunales aplican, en unos casos la nulidad radical y, en otros, la nulidad condicionada. A lo que hay que añadir los problemas de los medios y la carga de la prueba: 1) ¿Es la administración quien tiene que probar la plusvalía o es el recurrente (contribuyente) quien tiene que probar la minusvalía o no incremento de valor?

y 2) ¿Cómo y con qué medios se puede probar la minusvalía o no incremento de valor?.

Ello ha dado pie a que, en Cantabria, el Ayuntamiento de Santander recurra las sentencias en casación, sin haber hasta el momento pronunciamiento alguno.

Ante esta situación, y a la espera de que sea el legislador estatal quien la resuelva definitivamente, el presente Trabajo de Fin de Máster busca realizar un análisis jurídico sobre la base de un caso real que pretende la restitución de lo pagado por la liquidación y por sanción tributaria como consecuencia de haber sido declarados inconstitucionales y nulos los preceptos en los que se basan ambas resoluciones administrativas. Ello nos permitirá estudiar la situación actual que está afectando a las liquidaciones del IIVTNU y las posibilidades de actuación profesional del abogado.

El trabajo, apoyándose en un caso concreto, pretende dar una visión más clara del tema, reuniendo toda la información disponible tanto procesal como sustantiva. Para ello empezaremos exponiendo en primer lugar el caso a resolver. En segundo lugar un bloque de normativa, doctrina y jurisprudencia que dividiremos en tres capítulos: Capítulo I: Regulación del IIVTNU que afecta a la resolución de nuestro caso; capítulo II: Situación anterior a la STC 59/2017 y capítulo III: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con el Impuesto. En un tercer bloque trataremos la problemática actual a raíz de las recientes SSTC. En un cuarto bloque se abordan las posibilidades de restitución de lo indebidamente ingresado. En un quinto bloque titulado “Actuación del Abogado” se resuelven las dudas inicialmente planteadas y todo el procedimiento de redacción y presentación de los respectivos escritos ya sea ante la Administración o en vía judicial. Finalmente, el trabajo expone nuestras conclusiones.

Para dar respuesta a las cuestiones que se van suscitando ha sido necesario recurrir a la Constitución española, legislación aplicable, Jurisprudencia al respecto, evolución jurisprudencial de los Juzgados y Tribunales, doctrina existente, asistencia a conferencias y entrevistas con

expertos en la materia. En concreto: Asistencia a la Conferencia, organizada por el Ilustre Colegio de Abogados de Cantabria, sobre el IIVTNU, cuyo ponente fue D. Juan Varea Orbea, Juez del Juzgado de lo Contencioso – Administrativo nº 1 de Santander<sup>4</sup>; asistencia a la Mesa Redonda, organizada por la Universidad de Cantabria, sobre “Presente y futuro del Impuesto de Plusvalía Municipal”<sup>5</sup>; consulta a D. Juan Enrique Varona Alarbern, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cantabria; y entrevistas con el letrado D. Javier Fernández-Regatillo Vega, abogado del ICAC que ha llevado recientemente casos sobre esta materia.

Valoro positivamente la realización de este Trabajo de Fin de Máster que me ha permitido aplicar los conocimientos adquiridos a lo largo de los estudios universitarios, al tiempo que he podido profundizar en una materia, como es el derecho fiscal, de gran interés desde el punto de vista del ejercicio de la profesión de abogado para la que me estoy formando.

Además quiero agradecer a mis profesores del Máster, a mi tutor D. Francisco José Carral Fernández por su esfuerzo y dedicación, y de una manera especial a los abogados que me han brindado su apoyo y conocimiento en la documentación de este trabajo, D. Jorge Cereceda Sánchez y D. Javier Fernández-Regatillo Vega.

---

<sup>4</sup> Conferencia organizada por el Ilustre Colegio de Abogados de Cantabria el 26 de Septiembre de 2017.

<sup>5</sup> Mesa Redonda organizada por la Universidad de Cantabria y el Gobierno de Cantabria, que tuvo lugar en la Sala de Grados de la Facultad de Derecho de la UC el día 13 de diciembre de 2017. Los ponentes fueron: D. José Manuel HURTADO FUENTES (Jefe del Servicio de Inspección de Tributos del Ayuntamiento de Santander, D. Rafael LOSADA ARMADA (Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria) y D. Juan Enrique VARONA ALABERN (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cantabria).

## I. PRESENTACIÓN DEL CASO

Don Mateo C. S., propietario de un local comercial en el centro de Santander, después de llevar un par de años intentando vender dicho inmueble, consigue venderlo, el 1 de julio de 2014, a D. Carlos A.M. por el precio de 70.000,00 euros.

El inmueble había sido adquirido por D. Mateo, el 18 de marzo del 2005, por importe de 125.000,00 €, asumiendo una hipoteca de 95.000,00.

Como consecuencia de dicha transmisión, el 5 de octubre de 2014, el Ayuntamiento de Santander gira la liquidación tributaria por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por el inmueble transmitido por importe de 3.931,20 €<sup>6</sup>, iniciando, unos días después, un procedimiento sancionador por infracción grave de la obligación de declarar los elementos de la relación tributaria imprescindibles para liquidar el Impuesto, procedimiento que finalizó con la imposición de sanción de multa por importe de 1.965,60 €<sup>7</sup>.

Don Mateo decide consultar con un abogado su situación y este le aconseja recurrir ambas resoluciones (la liquidación del impuesto y la sanción) alegando la no concurrencia del hecho imponible dado que no ha existido incremento alguno del valor del terreno por lo que dicha transacción no sería susceptible de ser gravada por el IIVTNU, y la inconstitucionalidad de la normativa reguladora del Impuesto, en concreto el art. 107.1 y 2 del TRLHL, por

---

<sup>6</sup> Para la liquidación del Impuesto se toma el plazo de 9 años desde el 01/07/2005 hasta la transmisión el 01/07/2014, se aplica el índice de 2,9 anual por cada año, resultando un porcentaje del 26% aplicado al valor catastral del suelo (72.000,00€), obteniendo una base imponible de 18.720,00 €. Para el ejercicio 2014 el Ayuntamiento de Santander había fijado el tipo de gravamen en el 21% por lo que la cuota a pagar ascendía a 3.931,20 €.

<sup>7</sup> El Ayuntamiento de Santander considera que el administrado ha cometido la infracción prevista en el art. 192 LGT, al haber incumplido su obligación de presentar la declaración y documentos necesarios para practicar la liquidación del Impuesto. Y que dicha infracción tiene la consideración de grave pues la base de la sanción, que es la cuantía de la liquidación, supera los 3.000,00 € y existe ocultación, por lo que la sanción impuesta asciende a la cantidad de 1.965,60 € (50% de la cuantía de la liquidación del Impuesto) en aplicación de lo dispuesto en el art. 192.3 LGT.

ir en contra del principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE) y, en consecuencia, tampoco le sería aplicable sanción alguna.

Tanto en vía administrativa como en vía judicial fueron rechazadas ambas pretensiones, obteniendo el 30/12/2015 sentencia judicial firme que confirma la liquidación del Impuesto como la sanción impuesta.

Ahora D. Mateo, al tener conocimiento de las sentencias recientes de nuestro TC sobre determinados preceptos que regulan el Impuesto, nos consulta si, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, le sería posible solicitar a la Administración la devolución de lo pagado por el IIVTNU y por la sanción impuesta.

## II. NORMATIVA, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

En este bloque se exponen los preceptos que regulan el Impuesto, las críticas que se vienen haciendo a su regulación y las últimas sentencias de nuestro Tribunal Constitucional que le afectan.

### CAPÍTULO I: REGULACIÓN DEL IIVTNU QUE AFECTA AL CASO.

La regulación básica del IIVTNU, a nivel estatal, se encuentra en los arts. 104 y siguientes TRLHL, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Pero dicha regulación no es única para todo el territorio nacional porque en nuestro sistema, junto a la potestad originaria para establecer tributos reconocida exclusivamente al Estado (art. 133.1 CE), se contempla que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (art. 133.2 CE), de manera que, al lado de la legislación estatal y el ya conocido TRLHL, conviven las normas del resto de Administraciones Tributarias:

De los territorios forales. Se trata de regulaciones equivalentes pero que deben tenerse en cuenta dependiendo la Comunidad Autónoma donde radiquen los terrenos<sup>8</sup>:

---

<sup>8</sup> Vid. Fuertes López, 2017, pág. 3.

“No habrá pasado desapercibido que la norma estatal (TRLHL) tiene rango de Ley, lo que también sucede con la norma Navarra (Ley Foral). Pero las normas de las Diputaciones Forales del País Vasco no proceden de la Comunidad Autónoma. Se trata de Normas Forales de las Diputaciones Forales (Territorios Históricos) a las que corresponde esa competencia, la de regular dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado (cuestión, la del concierto económico, y su reflejo en el Estatuto de Autonomía del País Vasco)... Lo que sí interesa es recordar que para que el Tribunal Constitucional pueda conocer sobre la conformidad a la Constitución de las Normas Forales fue preciso modificar la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional e introducir la disp. Adic. Quinta (...) y ello porque “las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, no desarrollan ni complementan, por lo tanto, ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales” y “por ello, deber tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquéllas”, lo que supone que la impugnación de estas normas, emanadas de las Diputaciones Forales del País Vasco y sin ese rango formal de Ley ha de resindenciarse ante el Tribunal Constitucional.

- Navarra: Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, que regula las Haciendas Locales, arts. 172 a 178.
- Álava/Araba: Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Vizcaya/Bizkaia: Norma Foral 8/1989, de 30 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Gipuzkoa: Norma Foral 16/1989, de 30 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Así como de las ordenanzas fiscales reguladoras del IIVTNU, aprobadas por los municipios que complementan el régimen jurídico del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los arts. 133.1 y 142 de la Constitución, y de lo previsto en el artículo 106 de la Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local<sup>9</sup>, y de los arts. 15 a 19 y 104 a 110 TRLHL.

En nuestro supuesto el bien inmueble está ubicado dentro del término municipal del Ayuntamiento de Santander, por lo que le afectaría la Ordenanza Nº 5-I, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Naturaleza Urbana, para el ejercicio de 2014, del Ayuntamiento de Santander.

Una vez expuestos los textos legales a los que debemos remitirnos, pasamos a analizar cómo se regula el impuesto.

El IIVTNU es un impuesto directo, real, objetivo, instantáneo, que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana cuando

---

Decisión que, no solo resulta coherente (dentro de la asimetría de nuestro sistema) sino que es la que ha permitido que haya sido el Tribunal Constitucional quien haya valorado la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

<sup>9</sup> El art. 106 Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local establece que: "1. Las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella. 2. La potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. ..."

se ponga de manifiesto, por la transmisión de su propiedad o por la constitución de un derecho real de uso goce sobre los mismos<sup>10</sup>.

Se trata de un impuesto directo –recae sobre un tipo de renta- que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto como 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 (art. 104 TRLHL). Es un impuesto que pretende gravar aquellas plusvalías inmobiliarias que no obedecen al trabajo directo del titular del inmueble sino a la acción urbanística. Ahora bien, la Ley, en su art. 104, establece supuestos de no sujeción –p.ej. terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles- y algunas exenciones<sup>11</sup> previstas en el art. 105 del mismo texto legal<sup>12</sup>.

Para determinar quién es el **sujeto pasivo** del Impuesto, la Ley diferencia dos situaciones (art. 106 TRLHL):

- 1) En las transmisiones lucrativas el sujeto pasivo es la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el art. 35.4 LGT que adquiere el terreno.
- 2) En las transmisiones onerosas es la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el art. 35.4 LGT que transmite el terreno. No obstante cuando el contribuyente sea una persona física no residente

---

<sup>10</sup> Editorial Aranzadi, S. (enero de 2015). Los Tributos Locales. *Practicum Fiscal BIB 2015/64*, Pág 38.

<sup>11</sup> La doctrina las clasifica como exenciones objetivas aquellas que van en función de la naturaleza del acto gravado y las exenciones subjetivas aquellas que van en función del sujeto obligado al pago. Vid. Editorial Aranzadi, S. (enero de 2015). Los Tributos Locales. *Practicum Fiscal BIB 2015/64*, Pág 42.

<sup>12</sup> El art. 105 TRLHL establece **dos tipos de exenciones** del impuesto. Unas exenciones objetivas, que son las previstas en el apartado 1 y van referidas a los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos: a) La constitución y transmisión de derechos de servidumbre, b) Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural y c) las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma o en la que concurriendo los mismos requisitos se realicen en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. Y unas exenciones subjetivas, que son las previstas en el apartado 2 del mismo texto legal.

en España el sujeto pasivo sustituto del contribuyente será el adquirente.

En cuanto al **hecho imponible** (art. 104 TRLHL), la obtención de una plusvalía que se pone de manifiesto con motivo de una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana. Conviene aclarar que lo que se está sometiendo a tributación es el “terreno” o el “suelo”, no el vuelo que haya podido construirse [Sentencia TS de 27 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4277)], además, sólo se gravan los terrenos urbanos, siendo estos los que tuvieran tal consideración a efectos del IBI (art. 104.2 TRLHL) que a la vez nos remite a la definición dada en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario<sup>13</sup> (art. 61.3 TRLHL en relación con el art. 7.2 TRLCI).

La **base imponible** (art. 107 TRLHL) es el incremento del valor del terreno puesto de manifiesto en el momento del devengo, por haberse acumulado entre 1 y 20 años antes de ese momento. No obstante, a la hora de determinar la base imponible, *“la ley olvida el incremento (o decremento) real que pueda haberse obtenido por el sujeto pasivo, al establecer una especie de estimación objetiva partiendo de un valor-base del terreno (no de todo el inmueble) sobre el que se aplica un porcentaje de incremento por año”*<sup>14</sup>.

Para la determinación de la base imponible del Impuesto nos remitíamos a lo establecido en el art. 107 TRLHL. Pero aquí existe una novedad, y es que el TC ha declarado en su Sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo, inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 de este artículo, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Por lo que actualmente y a la espera de lo que regule el legislador, estos apartados no existen en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, como más adelante se expondrá con más detalle, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de estos apartados está siendo objeto de diversas interpretaciones, hasta ahora

---

<sup>13</sup> Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 08/03/2004 (última actualización 25/06/2015).

<sup>14</sup> Cfr. Editorial Aranzadi, S. (enero de 2015). Los Tributos Locales. *Practicum Fiscal BIB* 2015/64, Pág 44.

nunca vistas, que está provocando ciertas dudas en cuanto a si es posible su aplicación cuando se sometan a tributación situaciones de incremento de valor.

El art. 107 TRLHL dice:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo 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 estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...)

3. (...)

4. 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 aquel pueda exceder de los límites siguientes:

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

b) Periodo de hasta 10 años: 3,5.

c) Periodo de hasta 15 años: 3,1.

d) Periodo de hasta 20 años: 3

Para 2014 la Ordenanza N° 5-I del Ayuntamiento de Santander fijaba un porcentaje del 2,9% para un periodo de hasta 10 años.

El **tipo de gravamen** a aplicar va a depender de cada Ayuntamiento, sin que puede exceder del 30%, siendo la **cuota íntegra** del impuesto el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen y la **cuota líquida** el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones previstas en las ordenanzas fiscales (art. 108 TRLHL).

El impuesto se **devenga** (art. 109 TRLHL), como regla general, en los supuestos de transmisiones de terrenos por cualquier título, en la fecha de la transmisión; y en caso de constitución o transmisión de derechos reales de goce, el devengo se fija en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

En cuanto a la **gestión** del impuesto debemos señalar que es exclusiva del municipio donde radique el terreno de naturaleza urbana (art. 110 TRLHL).

Y hemos de subrayar que el sujeto pasivo está obligado a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

El art. 8.1 de la Ordenanza nº 5-I del Ayuntamiento de Santander para el ejercicio 2014 dispone que: *“los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante la Administración Municipal en el modelo oficial establecido para esta, una declaración que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación del impuesto”*

El plazos para presentar la declaración es de 30 días hábiles desde la fecha del devengo para transmisiones intervivos y 6 meses para transmisiones por causa de muerte, plazo prorrogable hasta 1 año a solicitud del sujeto pasivo (art. 110.2 TRLHL).

Hablamos de declaración porque para el ejercicio 2014 el Ayuntamiento de Santander no tenía previsto un sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo. Actualmente, para el ejercicio 2017, en virtud de lo dispuesto en el art. 110.4 TRLHL, el Ayuntamiento lo ha previsto.

Por último, por el incumplimiento de la obligación de declaración del sujeto pasivo será de aplicación el régimen de infracciones y sanciones dispuesto en los arts. 191 y ss. de la LGT (art. 9 de la Ordenanza Municipal del Ayuntamiento de Santander para el ejercicio 2014).

En nuestro caso concreto, el administrado fue sancionado por una infracción grave por incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y concreta declaraciones o documentos necesarios para practicar la

liquidación del Impuesto (art. 192 de la LGT). Uno de los dos elementos importantes para la determinación de la gravedad de la infracción es la cuantía de la liquidación del tributo, pues constituirá la base de la sanción, y si esta supera los tres mil euros y existe ocultación la infracción será grave (art. 192 de la LGT).

Con lo cual, es importante señalar que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto que determina la base imponible del Impuesto (art. 107.1 y 2 del TRLHL) afecta no sólo a la liquidación del Impuesto sino también a la determinación de la gravedad de la infracción y de la sanción a imponer.

## **CAPÍTULO II: CRÍTICAS DOCTRINALES. SITUACIÓN ANTERIOR A LA STC 59/2017.**

Al inicio de este trabajo señalamos que la regulación interna de este Impuesto venía siendo objeto de muchas críticas doctrinales por defectos en su regulación interna, defectos algunos considerados inconstitucionales, pero que no habían causado el efecto lógico que de ellas cabría esperar<sup>15</sup>. Con la crisis económica esos defectos se hacen más patentes, provocando en el año 2017 las sucesivas sentencias de nuestro Tribunal Constitucional por las que se declara la inconstitucionalidad y nulidad de determinados artículos que regulaban esta materia, haciendo una llamada de atención al legislador para que lo regule acorde a los principios constitucionales.

En este apartado se pretende poner de manifiesto es que lo que actualmente el TC ha declarado inconstitucional no es algo novedoso, sino que ya venía siendo señalado por la doctrina, junto con otros defectos de la regulación, desde tiempo atrás.

---

<sup>15</sup> Varona Alabern, J. E., op. cit., p.6. dice: *“No son pocas las voces que se han alzado para denunciar el modo de cuantificar su hecho imponible, hasta considerarlo incluso contrario a la Constitución, pero estas acertadas inectivas no han encontrado el eco suficiente ni la adecuada repercusión para causar la alarma entre los distintos agentes jurídicos. De hecho, los jueces apenas han mostrado interés en formular cuestión de inconstitucionalidad por este motivo, y cuando la han planteado no ha sido del modo más apropiado [...]”*. Pág. 6.

Así, el Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Cantabria, Varona Alabern. J (2010)<sup>16</sup>, en su publicación “*A vueltas con la inconstitucionalidad de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana*” señala distintos defectos achacables a su regulación, entre los que figura la posibilidad de gravar plusvalías inmobiliarias ficticias, recogiendo además diferentes críticas que han venido haciendo al Impuesto especialistas en la materia.

Señalaba Varona que de todos los defectos que le son achacables a la regulación interna del impuesto algunos son causa de inconstitucionalidad pero otros no.

Entre los defectos que estimaba que no son causa de inconstitucionalidad porque son “*anomalías en la regulación de este impuesto contrarias a la justicia tributaria, pero que, atendiendo a la doctrina vertida por nuestro Tribunal Constitucional, no poseen la magnitud suficiente como para hacerlo inconstitucional*”<sup>17</sup> estarían 1º) la sobreimposición inmobiliaria, 2º) que no siempre se grava la plusvalía derivada de la naturaleza urbana del inmueble y 3º) el menor gravamen de plusvalías especulativas.

Sin embargo, consideraba que **sí son motivos de inconstitucionalidad:** 1º) la posibilidad de gravar plusvalías inmobiliarias ficticias y 2º) la retroactividad regulada en el art. 107.2.a) LRHL. Sobre estas dos nos detendremos un poco más.

#### b.1) Posibilidad de gravar plusvalías inmobiliarias ficticias.

Considera Varona que la Ley establece una forma de determinar la base imponible que hace que, en todo caso, el IIVTNU arroje “*una cuota positiva, porque presume, sin posibilidad de corrección alguna, que con el transcurso del tiempo la finca urbana siempre generará una plusvalía*”<sup>18</sup>. Es decir, que al ser un impuesto que no contempla en su regulación la posibilidad de minusvalías, va

---

<sup>16</sup> Varona Alabern, J. E., op. cit., pp.1-15.

<sup>17</sup> *Ibid.*, p.5.

<sup>18</sup> Varona Alabern, J. E., op. cit., p.5.

en contra del principio de capacidad económica recogido en nuestra Constitución, que ha sido calificado por el Tribunal Constitucional como “*criterio inspirador y ordenador del sistema tributario*”<sup>19</sup>, señalando además que está prohibido el gravamen de hechos que no supongan una manifestación de riqueza<sup>20</sup>, y es un principio que reclama la existencia de una riqueza real o potencial, y no meramente ficticia o virtual, que debe estar presente en cada tributo, sea cual fuere la posición que ocupe en el sistema tributario.<sup>21</sup>

El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible que siempre arrojan una plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional?, la respuesta, a juicio del autor, es claramente negativa.

b.2) La retroactividad regulada en el art. 107.2.a) LRHL y el principio de seguridad jurídica.

El segundo de los defectos que el autor considera causa de inconstitucionalidad es la retroactividad prevista en el art. 107.2.a) de la LRHL, que permite aplicar un valor catastral del suelo aprobado y notificado con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria y distinto del que se encontraba en vigor en el momento de devengarse el tributo, por lo que modifica el contenido de obligaciones tributarias ya nacidas, liquidadas y pagadas, no merece superar un riguroso juicio de constitucionalidad por lesionar gravemente el principio de seguridad jurídica<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Varona Alabern, J. E., op. cit., p.10, cita: Cfr., entre otras, las SSTC 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987,19) –FJ 3-; 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997,182) –FJ 6-.

<sup>20</sup> Varona Alabern, J. E., op. cit., p.10, cita: Así, SSTC 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981,27), FJ 4-; 150/1990, de 4 de octubre ( RTC 1990, 150) , -FJ 9-; 221/1992, de 11 de diciembre ( RTC 1992, 221) , -FJ 4-; 233/1999, de 16 de noviembre ( RTC 1999, 233) , -FJ 14-.

<sup>21</sup> Varona Alabern, J. E., op. cit., p.10, cita: Cfr., entre otras, SSTC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37) –FJ 13-; 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000,194), -FJ 8-; 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004, 193), -FJ5-; STC 295/2006, de 11 de octubre (RTC 2006, 295) –FJ6-.

<sup>22</sup> Cfr. Varona Alabern, J. E., op. cit., p.16.

Recuerda la doctrina constitucional que declara que la retroactividad lesionará el principio de seguridad jurídica de modo especialmente intenso cuando la nueva ley afecte a impuestos ya devengados; es decir, altere el contenido de obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a su entrada en vigor, lo cual debería reputarse inconstitucional, a menos que concurren circunstancias muy excepcionales que, amparándose también en principios constitucionales a los que se deba otorgar prioridad, permitan justificar tal agresión.

Y que, de esta misma retroactividad derivada de los cambios legales, de su sustrato, cabe extraer una reflexión útil en relación con la retroactividad de los actos administrativos avalada por una Ley. Porque, si un sujeto ajusta su conducta económica a la realidad jurídica vigente en ese momento, en la que hay que incluir la creada por la actuación administrativa, no es razonablemente previsible que aquella realidad sea retroactivamente alterada más tarde, mediante un acto administrativo cuyo contenido y momento de aprobación no pueden conocerse por el particular, y cuando su posible retraso o dilación no depende de un incumplimiento de este sino sólo y exclusivamente de la mayor o menor diligencia de la Administración. Y ello sin existir alguna excepcionalidad que permita justificar tan intensa lesión al principio de seguridad jurídica.

El autor finaliza su crítica diciendo:

Es evidente que los dos motivos de inconstitucionalidad analizados a lo largo de estas páginas no tienen igual trascendencia. Apenas se vería empañada la esencia del IIVTNU si se estimase la cuestión de inconstitucionalidad basada en la transgresión del principio de seguridad jurídica ocasionada por la referida retroactividad, ya que la sentencia que se pronunciase en tal sentido sólo afectaría a la regulación de un par de supuestos aislados, cuya supresión no alteraría la normal aplicación del tributo. Radicalmente distinta es la situación que se crearía de reconocerse inconstitucional el impuesto por considerar que vulnera el principio de capacidad económica, porque en este caso todo el gravamen quedaría invalidado, debiendo idearse otro tributo diferente.

### **CAPÍTULO III: JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.**

Los defectos achacables a la regulación interna del Impuesto, y en concreto los motivos de inconstitucionalidad, habían sido obviados por el legislador pero no así por algunos abogados que venían incluyendo estas argumentaciones en sus recursos administrativos y judiciales, tal y como ha sido nuestro caso. Con el estallido de la burbuja inmobiliaria y la consecuente caída generalizada de los precios de los inmuebles, se manifiestan abundantes casos de claras pérdidas patrimoniales (por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición) y, a pesar de ello, la regulación del IIVTNU les atribuye, en todo caso, una plusvalía, sin admitir la posibilidad de impedir el gravamen de minusvalías reales ni de acreditar la existencia de esa minusvalía.

En este escenario tenemos que, en los últimos años, se produce un incremento considerable de recursos judiciales contra las liquidaciones del IIVTNU, provocando que nuestros Jueces y Tribunales duden de la constitucionalidad de la regulación del impuesto y planteen al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad por considerarlo contrario al principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad que garantiza el art. 31.1 CE.

Ello ha permitido que el año 2017 tengamos ya cuatro sentencias del Tribunal Constitucional pronunciándose sobre la inconstitucionalidad de algunos preceptos de la regulación interna de este impuesto, en un primer momento, respecto 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<sup>23</sup>, posteriormente de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio del Territorio Histórico de Álava<sup>24</sup>, luego sobre lo previsto en la Ley

---

<sup>23</sup> Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 26/2017 de 16 febrero, Cuestión de Inconstitucionalidad 1012/2015.

<sup>24</sup> Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 37/2017 de 1 de marzo, Cuestión de Inconstitucionalidad 6444/2015.

Reguladora de las Haciendas Locales<sup>25</sup> y, por último, en relación a lo regulado en la Ley Foral 2/1995, de 10 marzo, de haciendas locales de Navarra<sup>26</sup>.

Sentencias muy importantes porque vienen a confirmar una de las principales críticas que se le hacía al Impuesto que era la posibilidad de gravar plusvalías inmobiliarias ficticias y, en consecuencia, **declarar que son inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 2 y 110.4 TRLHL, que regulan la forma de determinar la base imponible del Impuesto, por ser contrarias al principio de capacidad económica** que garantiza nuestra Constitución.

En este nuevo panorama se abre la posibilidad de impugnar las liquidaciones tributarias que están siendo giradas por los ayuntamientos al carecer de sustento legal para calcular la base imponible del Impuesto. Pero aquí es donde surge un nuevo problema porque, al introducir en el fallo el inciso *“únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*, parte de los agentes jurídicos entienden que nuestro TC ha pretendido declarar una nulidad condicionada a supuestos de minusvalía o no incremento de valor (postura posibilista) mientras que otra parte considera que los preceptos son expulsados del ordenamiento jurídico con lo que no existe base legal para liquidar el Impuesto en ningún supuesto.

Con lo cual habremos de plantearnos, ante un posible recurso o reclamación, si tras la sentencia de 11 de mayo es posible recurrir todas las liquidaciones o solamente aquellas en las que haya existido minusvalía o no incremento de valor porque, de ser sólo estas últimas, nos encontraríamos con el problema añadido de cómo y con qué medios probamos dicha minusvalía, y las liquidaciones del Impuesto que no fueron recurridas o que aún habiéndolo sido, son ya firmes, ¿se podrían recurrir?.

---

<sup>25</sup> Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 59/2017 de 11 de mayo, Cuestión de Inconstitucionalidad 4864/2016. RTC/2017/59.

<sup>26</sup> Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional (Sala Primera) núm. 72/2017 de 5 de junio, Cuestión de Inconstitucionalidad 686/2017. RTC/2017/72

Con todo lo expuesto consideramos necesario, para la resolución de nuestro caso particular, estudiar cuáles fueron los razonamientos de nuestro Tribunal Constitucional para declarar inconstitucionales y nulos los preceptos enjuiciados, a qué responde dicha aclaración y, en todo caso, cuáles son los efectos de dicha declaración de inconstitucionalidad.

Debemos tener presente que sólo se declaran inconstitucionales y nulos unos determinados preceptos, lo que no quiere decir que algunos otros preceptos no adolezcan asimismo de defectos que sean causa de inconstitucionalidad sino que simplemente no han sido enjuiciados por no afectar a la resolución del caso concreto. Por ello consideramos que estas sentencias abren otra posibilidad para recurrir liquidaciones del Impuesto que provengan no ya de transmisiones onerosas sino también, por ejemplo, de transmisiones lucrativas.

#### **A. Declaración de inconstitucionalidad de los preceptos enjuiciados.**

Nuestro Tribunal Constitucional declara en la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, al igual que lo hace con los correspondientes preceptos de la Norma Foral de Gipuzkoa y de Álava<sup>27</sup>, los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL *“inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.

#### **B. Nulidad radical vs nulidad condicionada.**

Una lectura rápida de la Sentencia de 11 de mayo nos llevaría a pensar, como así lo entienden parte de los agentes jurídicos, que lo que ha querido hacer nuestro Tribunal al incluir ese inciso en el fallo es una especie de interpretación salvadora de la norma, declarando la nulidad de los preceptos sólo para aquellos supuestos en que existen situaciones de inexistencia de incrementos de valor y

---

<sup>27</sup> Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 26/2017 de 16 febrero, Cuestión de Inconstitucionalidad 1012/2015 (Tribunal Constitucional 16 de febrero de 2017) y Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 37/2017 de 1 de marzo, Cuestión de Inconstitucionalidad 6444/2015 (Tribunal Constitucional 1 de marzo de 2017)

no para las situaciones de incrementos de valor, por lo que los preceptos no han sido expulsados radicalmente del ordenamiento jurídico sino que se mantienen para estos últimos supuestos.

Pero si leemos con detenimiento la sentencia, observamos que la totalidad de la fundamentación jurídica, y sin aportar nada adicional, se remite a lo argumentado en sus dos sentencias predecesoras<sup>28</sup>. Por lo que con un estudio en su conjunto de las tres sentencias podemos concluir, como así lo hace la otra parte de los agentes jurídicos, que lo que ha declarado el TC es una nulidad radical de los preceptos, expulsándolos de nuestro ordenamiento jurídico<sup>29</sup>.

Partimos de que en sus tres sentencias nuestro TC declara que se ***“están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31 CE”*** por lo que ***“los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”***<sup>30</sup>.

Conclusión a la que llega sobre la base de tres argumentos principales:

**1.- No es posible salvar la conclusión alcanzada (la declaración de inconstitucionalidad) por aplicación de la doctrina del propio TC** sobre que *“basta con que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador para que aquel principio constitucional quede a salvo”*<sup>31</sup> porque considera que:

---

<sup>28</sup> En relación a las SSTC núm. 26/2017 de 16 de febrero 2017 y núm. 37/2017 de 1 de marzo.

<sup>29</sup> Nuestro Tribunal Supremo ha admitido algunos recursos de casación para dilucidar esta cuestión. En el título III se hace una breve mención.

<sup>30</sup> Cfr. SSTC 26/2017 de 16 de febrero FJ 3; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3 y 59/2017 de 11 mayo, FJ 3.

<sup>31</sup> Vid. STC núm. 26/2017 de 16 de febrero 2017, FJ 4:

[...] basta con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo [...], al no poder fundarse

En suma, no estamos ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, “pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual”, razón por la cual “[l]a generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar estas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”. (STC núm. 26/2017 de 16 de febrero 2017, FJ 4)

**2.- No es posible asumir la interpretación salvadora:** En las SSTC 26/2017 de 16 febrero y 37/2017, de 1 de marzo, nuestro Tribunal responde a la solicitud de efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de inconstitucionalidad de la norma (FJ 6 y FJ 4.e), respectivamente) en base a los siguientes argumentos:

[...] la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada [...], sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [...].

Conforme a lo dicho, no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual

---

la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley, pues el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma.

Es cierto que cuando “en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad”, dicho efecto “no puede convertir a la norma en cuestión –eo ipso– en contraria a los principios del art. 31.1 CE [...]. Ahora bien, igual de cierto es que, [...], la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– es un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender.

inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un periodo temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG [...]). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” [...].”

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE [...]), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).

**3.- Que el motivo de la declaración de inconstitucionalidad es el sometimiento a tributación de situaciones inexpresivas de capacidad económica correspondiendo sólo al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes.** Esto se dice en las tres sentencias (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 7; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 5 y 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5).

[...], debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. [...].

Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

El punto 1 y 2 responden a la solicitud al Tribunal de la aplicación de su doctrina y de la realización de una interpretación salvadora de la norma, solicitud que no se da en el procedimiento seguido para la normativa prevista en la LRHL, como así se deduce de la Sentencia 59/2011, de 11 de mayo.

Con ello queremos decir que, **es imposible que nuestro Tribunal Constitucional haya querido declarar una “nulidad condicionada”** a los supuestos que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión, porque ello implicaría dejar en manos de los aplicadores jurídicos el método para la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos, que como el Tribunal recuerda va en contra no sólo del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) sino también del principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (art. 31.3 y 133.1 y 2 CE), razón por la que se descarta la interpretación salvadora de los preceptos enjuiciados.

Además se descarta esa posibilidad cuando nuestro Tribunal dice que *“la generalidad de la norma, aún con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”* y que es al legislador a quien corresponde llevar a cabo *“las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*.

Por lo expuesto consideramos que existen razones suficientes para considerar que nuestro TC declara la nulidad radical de los preceptos, lo que nos

abre la posibilidad de recurrir ante la Administración las liquidaciones del impuesto sin tener que probar que se trata de un supuesto de minusvalía o de ausencia de incremento de valor.

### **C. ¿A qué responde la aclaración en el fallo de cada una de las sentencias?**

Si nuestro Tribunal no quiso hacer una interpretación salvadora ni crear un nuevo concepto de “nulidad condicionada”, ¿a qué se debe la aclaración que se hace en cada una de las sentencias?

Nuestro Tribunal dedica el último de los fundamentos jurídicos de cada una de sus sentencias para precisar que el motivo que le lleva declarar inconstitucional los preceptos enjuiciados es sólo la falta de previsión de las situaciones de decremento o de no incremento de valor.

[...] el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 7; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 6 y 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5)

Y ello unido a lo sostenido en sus dos primeras sentencias: 1º.- *“la generalidad de la norma, aún con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”* y 2º.- *“que no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma”*. E igualmente unido a lo que no dice en sus fundamentaciones, ya que, de haber querido crear un nuevo concepto jurídico, declarando una “nulidad condicionada”, así lo hubiera argumentado a lo largo de cada una de sus sentencias, cosa que no ha hecho.

Con lo cual, considero que la única trascendencia que tiene la inclusión de ese inciso en el fallo es decirle al legislador que la norma será constitucional cuando excluya del impuesto las situaciones de no incremento o decremento de

valor porque es esta falta de previsión lo que le lleva a declarar la norma inconstitucional en su conjunto.

### III. PROBLEMÁTICA ACTUAL A RAÍZ DE LA STC 59/2017.

La STC de 11 de mayo, como sus predecesoras, ha provocado un gran debate, no solo a la hora de aplicar la Sentencia, sino también en otros muchos aspectos que expondremos más adelante.

El principal problema es que en la actualidad los juzgados y tribunales vienen resolviendo las dudas suscitadas por las Sentencias del Tribunal Constitucional referidas a la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la regulación del IIVTNU de forma contradictoria. Para algunos la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos viene condicionada a supuestos de minusvalía o de no incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por lo que, para decidir sobre la cuestión, realizan una verificación de la existencia o no de tal incremento: si este ha sido positivo, confirman la liquidación y, en caso contrario, la anulan (tesis posibilista); otros consideran que la nulidad es radical, por lo que en todo caso anulan el acto administrativo por no existir elementos normativos que permitan determinar si ha habido o no incremento de valor (tesis maximalista)<sup>32</sup>.

El siguiente problema, y que trae causa del anterior, consiste en que, para quienes mantienen la tesis posibilista, se abre un nuevo debate: ¿sobre quién recae la carga de la prueba, sobre la Administración o sobre el contribuyente?. Tampoco aquí existe una postura unánime, ya que para algunos es la Administración quien debe probar la existencia de plusvalías pero para otros corresponde al contribuyente probar que se ha producido una minusvalía o no incremento de valor. Además ¿cuáles son los medios legales permitidos para probar la minusvalía o el no incremento de valor?.

La consecuencia de todo esto, es decir, el hecho de que se vengán resolviendo de distinta forma las dudas suscitadas por las recientes SSTC ha provocado el planteamiento de varios recursos de casación ante el Tribunal Supremo, algunos de los cuales han sido admitidos a trámite, estando a día de hoy pendientes de su resolución.

---

<sup>32</sup> Cfr. Auto Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2017 (JUR/2017/297220).

Con lo cual, tanto si se trata de un claro caso de minusvalía como si no, nos conviene defender la tesis maximalista y con ello evitar el problema de la carga de la prueba y los medios legales para hacerlo. Ahora bien, también es importante conocer los argumentos de quienes defiende la tesis posibilista ya que tanto la mayoría de los Ayuntamientos, como algunos juzgados vienen aplicándola en sus pronunciamientos. En el apartado siguiente pasamos a exponer los razonamientos que utiliza cada postura.

## **1. INTERPRETACIÓN CONTRADICTORIA DE LAS SSTC, EN CONCRETO DE LA STC 59/2017.**

### **A. Tesis Maximalista.**

De acuerdo a la tesis maximalista los preceptos cuestionados son expulsados del ordenamiento jurídico, impidiendo su aplicación en todo caso. En Cantabria mantienen esta postura dos de los tres Juzgados de lo Contencioso - Administrativo.

- *El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1, Sentencia núm. 123/2017 de 14 de junio 2017.*

El Juez Varea Orbea, en su Sentencia de 14 de junio de 2017, dice que pese a que el Ayuntamiento quiere entender que la STC de 11 de mayo crea un nuevo tipo de sentencia de inconstitucionalidad o que se ha dictado una sentencia interpretativa, ello no es así, puesto que el TC declara la inconstitucionalidad de los preceptos porque entiende que *“no es posible la interpretación conforme que se venía haciendo pues ni los ayuntamientos por vía de gestión ni el juez, en el proceso, pueden decidir cuándo hay o no hay incremento, en qué consiste y cómo se acredita esa circunstancia”*. En consecuencia, el juez considera que *“mientras no se dicte una nueva ley, esos preceptos están expulsados y la administración no puede liquidar el tributo, sencillamente, porque carecerá de cobertura legal para ello (principio de legalidad en materia tributaria)”* y que *“esto será así, tanto si hay incremento*

*teórico como si no, pues solo el legislador podrá resolver en una futura ley esta cuestión". (FD Segundo)*

Con esta sentencia, este Juzgado cambia su postura de admitir prueba en contrario y analizar si concurre o no el hecho imponible, ya que entiende que el propio TC lo ha descartado. (FD Tercero y Cuarto).

- *El Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 2, Sentencia núm. 208/2017 de 5 de septiembre.*

El Juez Acayro Sánchez Lázaro, en Sentencia de 5 de septiembre de 2017, considera que al haber sido expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos que determinan la forma de calcular la base imponible del Impuesto y mientras el legislador no dicte una nueva ley, la Administración no puede liquidar el IIVTNU ni los jueces pueden suplir esa carencia.

En este sentido, la nueva doctrina estima la inconstitucionalidad de los preceptos que sirven de base a las liquidaciones tributarias del IIVT en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Y siendo la base imponible la magnitud que representa la medida o cuantifica el hecho imponible de acuerdo con el método de cálculo que la propia ley del tributo establece en el artículo 107 del TRLHL (RCL 2004, 502 y 670), al haber sido expulsado del ordenamiento jurídico, priva a la Administración de método de cálculo válido sin que pueda acudir a otro método ni se pueda suplir esa carencia por los jueces al estar reservada esta función al legislador. Por lo tanto, mientras no se dicte una nueva Ley la Administración no puede liquidar el tributo en cuestión porque carece de cobertura legal para ello ni los jueces podemos suplir tal carencia sin necesidad de mayores valoraciones ante la claridad de la nueva situación.

Fuera de Cantabria, esta postura también ha sido acogida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 9ª) en su Sentencia núm. 512/2017 de 19 de julio.

El TSJ Madrid considera que a raíz de la STC de 11 de mayo ya no es posible asumir la interpretación conforme a la Constitución Española permitiendo que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos porque esta posibilidad ha sido rechazada expresamente por el TC en sus sentencias de 16 de Febrero de 2017 y de 1 de Marzo de 2017. Así se recoge en el FD Segundo:

A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico “*ex origine*”, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación e valores catastrales, factores de actuación, aplicación de normas de otros impuestos ...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es “dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento”, determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.

Esta no es la única sentencia que ha dictado este Tribunal sobre esta cuestión, sino que en el año 2017 ha resuelto en numerosas ocasiones en el mismo sentido (SSTSJ de Madrid, Sección 9ª, núm. 531/2017 de 21 de julio; núm. 603/2017 de 20 de septiembre y núm. 506/2017 de 20 de septiembre).

## **B. Tesis Posibilista**

Esta tesis parte de la premisa de que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos sólo afecta a supuestos de

minusvalía o no incremento de valor, por lo que, para la resolución de cada caso, primero debe verificarse si ha habido o no incremento de valor de los terrenos.

Postura que, en Cantabria, viene siendo sostenida por el Ayuntamiento de Santander y por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3.

Para la Administración local<sup>33</sup> la nulidad declarada por el TC no es total sino en los términos del inciso, es decir, sólo para los supuestos de minusvalía o no incremento de valor. Con lo cual, para que pueda inaplicarse la norma legal es preciso que el actor pruebe que efectivamente hay un decremento de valor.

El Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 3 de Santander<sup>34</sup>, como los Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 de Cartagena y Nº 9 y 12 de Barcelona mantienen la misma postura que el Ayuntamiento pero con la diferencia de que es la Administración quien debe soportar la carga de la prueba.

- *El Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Santander, Sentencia núm. 152/2017 de 21 de junio, FD SEGUNDO:*

En esta Sentencia, el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos los referidos artículos [...], sin limitación temporal alguna, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Resulta, pues, necesario analizar los impuestos pagados por este concepto

---

<sup>33</sup> El Ayuntamiento de Santander sigue girando el impuesto a pesar de que el Tribunal Constitucional ha invalidado el método que permite calcularlo. Cfr. Ahumada Santander, J. (9 de octubre de 2017). *Los ayuntamientos piden un marco legal que les permita cobrar plusvalías*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de EL DIARIO montañaés: <http://www.eldiariomontanes.es/cantabria/ayuntamientos-piden-marco-20171008202912-ntvo.html>.

<sup>34</sup> Antes de la STC 59/2017 la postura mantenida por este Juzgado era la interpretación conforme a la Constitución por lo que la ausencia objetiva del incremento de valor daría lugar a la nos sujeción del impuesto. Sin embargo, no admitía como prueba valores distintos a los contemplados en la legislación de aplicación. Cfr. Sentencia Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 3, núm.1/2017, de 2 de enero, FD CUARTO Y QUINTO. En dicha Sentencia se mantiene que la **ausencia objetiva del incremento de valor dará lugar a la no sujeción del impuesto, sin embargo**, admite que al prever la Ley que para la determinación del valor del terreno se tendrá en cuenta el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles al momento del devengo y que no es otro que el valor catastral en el momento del devengo, **concluye que no desvirtúa en absoluto la liquidación practicada el informe del perito judicial, porque ente otras cosas ese informe utiliza valores que no se pueden tener en cuenta por no ser los contemplados en la legislación de aplicación.**

respecto de cada transmisión realizada, al objeto de concluir sobre la posibilidad de aplicar la referida sentencia y reclamar en su caso, el importe indebidamente abonado [...].

- *El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 1 de Cartagena en su Sentencia núm. 101/2017, de 1 de junio de 2017.*

Sostiene que lo que hace el TC en sus sentencias es una “*interpretación de la norma legal*” y para que esa norma sea constitucional y respete el artículo 31 de la CE, “*cierra el paso, a cualquier tipo de presunción sobre la existencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*”, por lo que al no existir tal presunción corresponde a la Administración probar, en caso de discusión por el contribuyente, la concurrencia del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

- *Los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo N° 9 y 12 de Barcelona. Sentencias núm. 173/2017 de 25 julio y núm. 208/2017 de 27 julio, respectivamente.*

Ambos Juzgados sostienen que la STC 59/2017, como sus predecesoras y la recientísima 72/2017 de 5 junio, “*están trasladando a la Administración tributaria la carga de probar que existe ese incremento, presupuesto ineludible de la exigencia del impuesto*”.

[...] la indeterminación en la forma o manera de concretar si existe o no existe incremento de valor –elemento esencial del tributo y presupuesto de su aplicación-, conduciría a estar de acuerdo con el Organismo demandado cuando afirma que existe un vacío legal y que no es posible dilucidar si se ha realizado o no el hecho imponible. Pero ello no puede acarrear la consecuencia por él pretendida de no poderse estimar el recurso contencioso-administrativo, sino precisamente, todo lo contrario, pues no resulta admisible que la Administración, en un Estado de Derecho, pretenda, con carácter general, exigir el pago de un tributo sin existir certeza de la realización de sus presupuestos de aplicación.

## 2. ¿A QUIÉN CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA Y CON QUÉ MEDIOS?

Si se aplicase la tesis maximalista no nos enfrentaríamos al problema de a quién corresponda la carga de la prueba pues no tendríamos que acreditar si estamos ante un supuesto de minusvalía o decremento de valor. Desde el punto de vista del administrado simplemente alegaríamos que la Administración carece de cobertura legal para liquidar el Impuesto en tanto el legislador no modifique la norma declarada inconstitucional.

Ahora bien, en la práctica diaria, la duda se plantea con aquellos actores que sostienen la tesis posibilista, ya que habrá que probar que nos encontramos ante un supuesto de plusvalía o ante un supuesto de minusvalía o decremento de valor, dependiendo de en qué juzgado caiga nuestro caso.

En vía judicial, en aquellos juzgados que aplican la tesis posibilista, se viene resolviendo que es la Administración quien debe probar la existencia de ese incremento de valor<sup>35</sup>. Sin embargo, no queda del todo claro con qué medios ha de probarse esta circunstancia.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Santander y nº 1 de Cartagena, han admitido prueba pericial pública o privada.

[...], en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los Ayuntamientos sobre plusvalía será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso, y en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial se acredite que si existe ese incremento.[...]. Esto es, tras la STC de 17 de mayo de 2017, una correcta interpretación de los artículos 104 y siguientes del TRLRHL conlleva que

---

<sup>35</sup> Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Santander, sentencia núm. 152/2017, de 21 junio; Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cartagena, sentencia núm. 101/2017, de 1 de junio; Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 9 de Barcelona, sentencia núm. 173/2017, de 25 de julio y Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 12 de Barcelona, sentencia núm. 208/2017, de 27 julio.

sea el Ayuntamiento a quien le corresponde la carga de probar la existencia de hecho imponible, circunstancia que hasta el dictado de la antedicha STC defendía se daba siempre como consecuencia de la aplicación de la normativa tributaria ahora interpretada por el Superior intérprete de la Constitución [...]. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 de Cartagena, núm. 101/2017, de 1 de junio de 2017, FD Segundo.

Por otro lado, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo nº 9 y nº 12 de Barcelona han descartado la posibilidad de hacer uso de la prueba pericial contradictoria, pues consideran que: “[...], *la tasación pericial contradictoria, ha sido expresamente desautorizada por las SSTC 26/2017 y 37/2017*” (Sentencias núm. 173/2017 y 208/2017, respectivamente).

Ya hemos expuesto que la Administración, y el Ayuntamiento de Santander en particular, sostiene la tesis posibilista pero, a diferencia de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo Nº 3 de Santander, Nº 1 de Cartagena y Nº 9 y 12 de Barcelona, considera que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, quien es el que debe probar que nos encontramos ante un supuesto de minusvalía o no incremento de valor.

Tras la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos que determinan la forma de calcular la base imponible del Impuesto y las diversas sentencias de los Juzgados, el Ayuntamiento de Santander, recientemente, está admitiendo como prueba que acredite el no incremento de valor la presentación de las escrituras de compraventa del inmueble<sup>36</sup>.

### **3. PLANTEAMIENTOS DE RECURSOS DE CASACIÓN ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO.**

La situación en Cantabria se repite en el resto de España. La aplicación de las recientes SSTC, y en concreto de la STC núm. 59/2017, se están haciendo

---

<sup>36</sup> Según lo expuesto por el Jefe del Servicio de Inspección de Tributos del Ayuntamiento de Santander en el que asistió como ponente en la Mesa Redonda “Presente y futuro del Impuesto de Plusvalía Municipal” que tuvo lugar el 13 de diciembre en la Sala de Grados de la Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria.

de forma contradictoria, lo que ha dado pie a que sobre todo los ayuntamientos hayan planteado el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Nos consta que, en el año 2017, se han admitido tres recursos, aún pendientes de resolución:

- 1) Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1º)  
Auto de 20 julio 2017.
- 2) Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)  
Auto de 27 de noviembre 2017.
- 3) Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)  
Auto de 11 diciembre 2017.

## **IV. POSIBILIDADES DE RESTITUCIÓN DE LO INDEBIDAMENTE INGRESADO.**

Una vez expuesto que los preceptos que han servido de base legal a la Administración para liquidar el IIVTNU y, en su caso, sancionar por el incumplimiento de la obligación de declaración que recae sobre los sujetos pasivos del Impuesto, han sido declarados inconstitucionales y nulos, nos quedan por responder dos interrogantes: 1º) ¿Afecta la STC 59/2017 a aquellas liquidaciones y/o sanciones tributarias del Impuesto firmes por sentencia judicial? y 2º) ¿Cuál sería el procedimiento a seguir?

### **1. ALCANCE DE LAS SENTENCIAS DEL TC QUE DECLARAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA.**

El TC en su sentencia de 11 de mayo no establece eficacia prospectiva alguna<sup>37</sup> por lo que habría que remitirnos a lo previsto en los arts. 39 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante LOTC) que regulan los efectos de las sentencias en procedimientos de inconstitucionalidad.

El art. 39 de la LOTC establece que “*cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará la nulidad de los preceptos impugnados*”<sup>38</sup> y el art. 40 del mismo texto legal fija como límite para la revisión los “procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, a excepción de que se trate de procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada,

---

<sup>37</sup> Varona Alarbern, J, en la Mesa Redonda organizada por la Universidad de Cantabria y el Gobierno de Cantabria el día 13 de diciembre de 2017, expuso en relación con este tema que si el Tribunal Constitucional hubiese querido dar eficacia prospectiva a su sentencia lo hubiese dicho en ella, como lo ha venido haciendo en reiteradas ocasiones, pero ello no ha ocurrido, por lo que sería de aplicación lo previsto en los arts. 30 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

<sup>38</sup> Art. 39 de la LOTC señala: “*Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.*”

resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad<sup>39</sup>.

Con lo cual, solicitar la revisión de la liquidación del Impuesto confirmada por sentencia firme tendría altas probabilidades de ser desestimada, aunque siempre se podría alegar que lo que la LOTC prohíbe expresamente es la revisión en vía judicial y no en vía administrativa.

Cuestión distinta sería la sanción tributaria firme por sentencia judicial que, en virtud de la excepción prevista en el art. 40 de la LOTC, resulta posible su revisión siempre que se cumplan dos requisitos: 1) se trate de un proceso contencioso-administrativo referente a un procedimiento sancionador y 2) que resulte una reducción de la sanción o una exclusión.

Debemos llamar la atención sobre que, aunque no sea posible revisar la liquidación del Impuesto firme por sentencia judicial, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos que sirvieron de base para girar el Impuesto habilita para exigir responsabilidad patrimonial a la Administración por el perjuicio causado, siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones muy restrictivas que pasamos a analizar en el apartado siguiente.

## **2. PROCEDIMIENTO PARA INSTAR LA DEVOLUCIÓN DE LO INDEBIDAMENTE INGRESADO.**

En este apartado pasamos a exponer cuál es el procedimiento a seguir para instar la devolución de lo indebidamente ingresado, con expresa referencia

---

<sup>39</sup> El art. 40 de la LOTC señala:

Uno. 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.

Dos. En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales.

a aquellas liquidaciones o sanciones que han adquirido firmeza mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada.

#### **A. Procedimientos especiales de revisión en vía administrativa.**

Hemos señalado que el art. 40 LOTC no limita expresamente la revisión en vía administrativa de procesos fenecidos mediante sentencia firme. Con el fin de ahondar en esta posibilidad pasamos a exponer de forma resumida los distintos procedimientos especiales de revisión que se prevén en vía administrativa, por los que podríamos instar ante la Administración la devolución de lo ingresado indebidamente, señalando en cada uno de esos procedimientos si se prevé la revisión en supuestos de liquidaciones o sanciones tributarias que hayan adquirido firmeza por sentencia judicial firme.

La Ley General Tributaria prevé en sus artículos 216 y ss. unos procedimientos especiales de revisión en vía administrativa cuando el acto ha adquirido firmeza y que son desarrollados por el Reglamento General de Revisión en vía administrativa<sup>40</sup> (en adelante RGRV). Entre ellos podemos señalar:

##### 1. Declaración de nulidad de pleno derecho.

Prevista para los actos dictados en materia tributaria, así como para las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, siempre que nos encontremos dentro de los supuestos previstos en el art. 217.1 de la LGT<sup>41</sup>. Se

---

<sup>40</sup> Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

<sup>41</sup> Artículo 217 LGT. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrán 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 o 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.

podrá iniciar de oficio o a instancia del interesado, según lo previsto en el art. 217.2 de la LGT y art. 4 del RGRV.

Los problemas que ahora nos encontramos son los siguientes:

1.- Dentro de los supuestos que prevé el art. 217.1 de la LGT, en principio, no se incluye la declaración de inconstitucionalidad de la norma que ha dado cobertura al acto, si este ya es firme.

2.- No es posible la declaración administrativa de nulidad de una resolución que ha devenido firme con autoridad de cosa juzgada, en virtud de sentencia judicial firme. Tendríamos que remitirnos al recurso extraordinario de revisión judicial<sup>42</sup>.

En relación al primero de los problemas, el profesor Ernesto Eseverri Martínez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada y Magistrado del Tribunal Superior de Andalucía, en su reciente obra “La devolución de ingresos indebidos”, 2017, página 267<sup>43</sup>, considera que es posible argumentar la nulidad absoluta del acto recurrido alegando la existencia de un acto expreso contrario al ordenamiento jurídico por el que la Administración tributaria ha adquirido un derecho (el cobro de un tributo), careciendo de los requisitos esenciales para hacerlo (art. 217.1.f LGT), como así viene a acreditarlo la sentencia de inconstitucionalidad.

---

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.

<sup>42</sup> Cfr. Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 28 de marzo 2012.

<sup>43</sup> Citado por Zejalbo Martín, J. (15 de abril de 2017). *La devolución de ingresos indebidos por declaración de inconstitucionalidad cuando exista una liquidación tributaria firme*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de [NotariosyRegistradores.com: https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/](https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/)

En relación al segundo de los problemas, podríamos mantener que el límite del art. 40 LOTC no afecta a los procesos de revisión en vía administrativa.

Con lo cual, este procedimiento especial de revisión no estaría del todo vedado aunque, bien es cierto, con muy pocas probabilidades de éxito, para aquellos supuestos de liquidaciones de impuestos que han adquirido firmeza mediante sentencia de cosa juzgada.

## 2. Revocación.

El art. 219 de la LGT dispone que “[/]a Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”.

El problema de este procedimiento radica en que sólo se inicia de oficio y no a instancia de parte, por lo que dependerá siempre de la Administración estimar que dicha inconstitucionalidad supone una infracción manifiesta de la Ley y, como consecuencia de ello, proceder a la revisión del acto administrativo de liquidación ya firme<sup>44</sup>.

Lo único que podría hacer el interesado es promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito dirigido al órgano que dictó el acto, quedando la Administración únicamente obligada a acusar recibo del escrito, según lo previsto en el art. 10.1 RGRV.

---

<sup>44</sup> Cfr. Zejalbo Martín, J. (15 de abril de 2017). *La devolución de ingresos indebidos por declaración de inconstitucionalidad cuando exista una liquidación tributaria firme*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de [NotariosyRegistradores.com: https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/](https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/)

Existe alguna sentencia que ha declarado la obligatoriedad de la Administración de iniciar el procedimiento cuando el contribuyente lo argumenta de forma razonada<sup>45</sup>.

Hay que tener en cuenta que la revocación solo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2 de la LGT). Y en ningún caso pueden ser revocados aquellos actos cuya validez haya sido declarada por sentencia judicial firme (art. 213.3 de la LGT).

Con lo cual, este procedimiento quedaría, en principio, descartado, salvo que no tuviésemos la posibilidad de seguir otro procedimiento para lograr la devolución de los ingresos indebidos.

### 3. Recurso extraordinario de revisión.

La Ley General Tributaria en su artículo 244 prevé la posibilidad de instar por los interesados un recurso extraordinario de revisión contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurren algunos de los supuestos tasados en dicho precepto.

Respecto de la situación analizada, la STC que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos que han servido de base para liquidar el Impuesto, constituiría el documento esencial previsto en el apartado a) del citado artículo 244: “[q]ue aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismo y que evidencien el error cometido.” Tendríamos aquí la base legal para plantear un recurso extraordinario de revisión.

Sin embargo, existe abundante jurisprudencia que viene considerando que las sentencias no tienen el carácter de documentos en los que sea posible

---

<sup>45</sup> Cfr. Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia núm. 1434/2014 de 7 julio, FD 3.

basar un recurso extraordinario de revisión<sup>46</sup>. Y no hemos encontrado sentencia alguna que diga lo contrario.

Teniendo en cuenta que el hecho de haberse dictado sentencia que declara la nulidad de aquellos preceptos que sirvieron de base para liquidar el Impuesto no se encuentra entre los supuestos contemplados por la Ley y más aún, teniendo en cuenta que el punto 2 del artículo 244 de la LGT establece la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior, optar por la presentación de un recurso extraordinario de revisión, alegando esa circunstancia (244.1.a)), no es la vía más adecuada pues las posibilidades de que prospere nuestro recurso son muy escasas.

#### 4. Devolución de ingresos indebidos.

La Administración está obligada a devolver a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, según lo previsto en el apartado 1 del artículo 32 de la LGT.

El procedimiento a seguir es el establecido en el art. 221 de la LGT, en la disposición derogatoria del RD 520/2005<sup>47</sup>, en los arts. 131 y 132 del RD 1065/2007<sup>48</sup> y los arts. 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 del RGRV.

El problema aquí radica en que, para instar la devolución de ingresos indebidos por actos administrativos que hayan adquirido firmeza, sólo será

---

<sup>46</sup> Cfr. Zejalbo Martín, J. (15 de abril de 2017). *La devolución de ingresos indebidos por declaración de inconstitucionalidad cuando exista una liquidación tributaria firme*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de NotariosyRegistradores.com: <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/>

<sup>47</sup> Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

<sup>48</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

posible promoviendo la revisión de los actos mediante la utilización de los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, de la revocación o de la rectificación de errores, o bien a través del recurso extraordinario de revisión<sup>49</sup>.

Como ya hemos expuesto, ninguno de los procedimientos de revisión es factible, pues, en principio, no se permite la revisión de actos que han devenido firmes con autoridad de cosa juzgada en virtud de sentencia judicial firme.

Nuestro Tribunal Constitucional, en su reciente sentencia núm. 30/2017, de 27 de febrero recuerda que la doctrina de este tribunal, en relación al art. 40.uno de la LOTC con ocasión de fijar el alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, es

*[...] que la revisabilidad de los actos administrativos nulos debe ser modulada por exigencias del principio de seguridad jurídica, siendo pertinente, por tanto, excluir de esa posibilidad las situaciones consolidadas, tanto aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) como, en su caso, las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes.*

Con lo cual, en nuestro caso, no habríamos de instar la devolución de lo ingresado indebidamente a través de este procedimiento porque sus probabilidades de éxito serían escasas o casi nulas.

## **B. Responsabilidad Patrimonial del Estado.**

Otra de las posibles vías para obtener la devolución de lo indebidamente ingresado es la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado, prevista en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuyos

---

<sup>49</sup> El artículo 221.3 LGT establece:

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 algunos de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley.

aspectos procedimentales vienen regulados en la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

El artículo 32 en su punto 4 de esta Ley 40/2015 establece que *“si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización”* siempre y 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”*.

Así pues, para poder articular nuestra reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado será necesario 1) haber recurrido ante la jurisdicción contencioso administrativa contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, 2) haber alegado la inconstitucionalidad de los preceptos y 3) que se haya desestimado el recurso mediante sentencia firme.<sup>50</sup>

La nueva Ley 40/2015 establece unos requisitos muy específicos, que escasamente se podrán cumplir, principalmente debido a que hasta ahora la jurisprudencia del TS entendía que era posible reclamar sin ser necesario para ello haber recurrido en vía judicial el acto de aplicación de la norma declarada luego inconstitucional<sup>51</sup>. En nuestro supuesto concreto, que nace de un caso real, tanto la liquidación como la sanción tributaria fueron recurridas ante la jurisdicción contencioso-administrativa alegándose, entre otros motivos, la inconstitucionalidad de la norma, concretamente la inconstitucionalidad de los preceptos 107.1 y 2.a) y 110.4 ambos del TRLHL, habiendo sido desestimado por sentencia judicial firme.

Cumpléndose así los tres requisitos exigidos por la Ley 40/2015, consideramos que esta es la mejor vía para solicitar indemnización por la lesión

---

<sup>50</sup> Sobre este tema existe doctrina que entiende que la nueva regulación establecida en la Ley 40/2015 puede rozar la inconstitucionalidad. Cfr. Zejalbo Martín, J. (15 de abril de 2017). *La devolución de ingresos indebidos por declaración de inconstitucionalidad cuando exista una liquidación tributaria firme*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de NotariosyRegistradores.com: <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/>

<sup>51</sup> Cfr. SSTS de 22 de diciembre 2010, FJ 6 (RJ\2010\8396) y de 2 de junio 2010 (RJ\2010\5494), entre otras.

sufrida, que abarca no sólo a lo indebidamente ingresado sino también a los intereses y gastos incurridos a lo largo de todo el procedimiento.

No debemos olvidar que, para los casos de responsabilidad patrimonial por aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, prevé en su artículo 67.1, un plazo de prescripción de la acción de un año a contar desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma<sup>52</sup> por lo que habrá que estar a la fecha de publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo en el BOE para determinar la fecha en que finaliza el plazo para solicitarlo.

### **C. Revisión de sentencias**

Como hemos señalado, aunque la regla general prevista en el art. 40. Uno de la LOTC es la no revisión de procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, el último inciso establece una excepción a la regla general que es que cabe la revisión cuando se trate de *“procesos penales o Contencioso-Administrativos referentes a un proceso sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”*.

Excepción que tiene su fundamento en la misma Constitución (en adelante CE), como así lo recuerda nuestro Tribunal Constitucional: *“[...] el art. 25.1 impide que nadie pueda sufrir condena penal o sanción administrativa en aplicación de normas legales cuya inconstitucionalidad se haya proclamado por este Tribunal Constitucional”* (STC núm. 30/2017, de 27 de febrero, FJ 5).

En base a estos preceptos podríamos solicitar la revisión de la sentencia que confirma la sanción de multa impuesta siempre y cuando: 1º) se haya declarado la nulidad de la norma aplicada y 2º) resulte una reducción o exclusión

---

<sup>52</sup> Artículo 67.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, establece en su último apartado:

En los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32, apartados 4 y 5, de la Ley del Régimen Jurídico del Sector Público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el “Boletín Oficial del Estado” o en el “Diario Oficial de la Unión Europea”, según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea.

de la sanción. Y ello en virtud del derecho constitucional establecido en el art. 25.1 de la CE y de lo previsto en el art. 40.Uno de la LOTC.

El problema aquí radica en que ni la Ley Orgánica del Poder Judicial (en adelante LOPJ) ni la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA) prevén expresamente como presupuesto para la nulidad de los actos judiciales<sup>53</sup> o para la revisión de sentencias<sup>54</sup>, la declaración de inconstitucionalidad de algún precepto legal. Ello ha llevado, en algunos casos, a que nuestros Juzgados y Tribunales inadmitan dichos recursos alegando que no estamos entre algunos de los supuestos previstos por la Ley.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado nuestro TC en su reciente sentencia núm. 30/2017, de 27 de febrero (RTC\2017\30), en la que señala que, al estar esta pretensión estrechamente unida a las previsiones del art. 25.1 CE, *en cuanto fundamento último de la regla establecida en el art. 40.1 in fine LOTC*, permite presuponer:

La existencia de cauces de revisión, sea en vía administrativa, sea en vía judicial, para eliminar, por mandato del reiterado art. 25 CE, todo efecto de la sentencia o del acto administrativo, por más que hayan adquirido firmeza, ya que admitir otra posibilidad chocaría frontalmente con el propio art. 25.1 CE, del que es corolario el inciso final del art. 40.1 LOTC. (FJ 5).

Con lo cual, podríamos instar la nulidad de las actuaciones procesales habidas desde el momento previo a dictar la sentencia (art. 238 y ss. de la LOPJ) o el procedimiento de revisión de la sentencia (art. 102 LJCA y arts. 509 y ss. LEC).

Para cualquiera de las dos opciones el plazo para solicitarlo es muy corto, así tenemos que el plazo para pedir la nulidad es de 20 días desde que se tuvo

---

<sup>53</sup> Artículos 238 y ss. de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

<sup>54</sup> Artículo 102.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

conocimiento de la sentencia que declara la nulidad de los preceptos legales (art. 241 de la LOPJ) y el plazo para solicitar la revisión de la sentencia es de tres meses (arts. 512 de la LEC), en ambos casos no será posible solicitarlo después de cinco años desde la fecha de la publicación o notificación de la sentencia que se pretende impugnar.

Sin embargo, nuestro TC en su sentencia núm. 30/2017, de 27 de febrero, (FJ 3), ha declarado que no existe un plazo para hacer efectiva la declaración de inconstitucionalidad de un precepto sancionador, pues no solo no existe en nuestro ordenamiento un procedimiento *ad hoc* para hacer efectiva la declaración de inconstitucionalidad de un precepto sancionador, sino que tampoco el propio art. 40.1 LOTC somete a plazo alguno la posibilidad de afectar a sentencias firmes que hayan aplicado el precepto sancionador declarado inconstitucional y nulo.

Con lo cual, aunque ambas previsiones establezcan un plazo de solicitud, en nuestro caso no le serían aplicables.

## **V. ACTUACIÓN DEL ABOGADO.**

Es misión fundamental de todo buen abogado brindar a su cliente el mejor asesoramiento en relación con el problema suscitado, y esto no será posible si no disponemos de todas las herramientas adecuadas para evaluar la situación que se nos consulta. Motivo por el cual, la primera acción ha ido encaminada al estudio de la situación actual del IIVTNU, regulación, doctrina, jurisprudencia y posibles reclamaciones o recursos.

A partir de ahí, ya podremos concertar una nueva cita con el cliente para informarle de la situación en que se encuentra su caso y cuál sería el procedimiento más adecuado a sus intereses. Si el cliente nos da su conformidad pasaríamos a la redacción y presentación de las reclamaciones o recursos oportunos.

En nuestro caso, las dudas que se planteaban y que ahora podemos responder eran:

**1º) ¿Le afecta a nuestro caso la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos 107.1 y 2 y 110.4 ambos del TRLHL?**

Si, pues los artículos declarados inconstitucionales y nulos por STC de 11 de mayo han sido la base legal para que el Ayuntamiento de Santander determine tanto la base imponible del IIVTNU como la gravedad de la infracción y la sanción impuesta.

Ahora bien, informaríamos al cliente que la STC de 11 de mayo no ha sido del todo clara, provocando que no en todos los casos se admita lo ingresado por concepto del IIVTNU como indebido, concretamente el Ayuntamiento de Santander como el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Santander consideran que la declaración de nulidad de los preceptos 107.1 y 2.a) y 110.4 del TRLHL sólo afecta a supuestos de minusvalía o no incremento de valor. En nuestro caso, al tratarse de un supuesto claro de minusvalía no tendríamos problemas para salvar esta primera dificultad.

**2º) ¿Es posible la devolución de lo indebidamente ingresado en aquellos casos en los que el acto administrativo es firme por sentencia judicial?**

Consideramos que es posible solicitar la devolución no solo de lo indebidamente ingresado sino también del perjuicio ocasionado como consecuencia de la aplicación de una norma posteriormente declarada inconstitucional y nula.

En relación con la sanción administrativa impuesta, es un derecho constitucionalmente reconocido que nadie pueda ser sancionado administrativamente en aplicación de normas legales cuya inconstitucionalidad se haya proclamado por nuestro Tribunal Constitucional (art. 25.1 CE) y en previsión de ello se permite solicitar en vía judicial la revisión de la sentencia.

Cuestión distinta es lo referente a la liquidación del Impuesto, puesto que, a pesar de que la LOTC prohíbe expresamente la revisión de la sentencia, existen otros cauces legales que nos permitirían recuperar lo indebidamente ingresado, como son: la revisión en vía administrativa o la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Entre las dos opciones, nuestro consejo es el de iniciar un procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración pues no solo tiene mayor probabilidad de éxito de ver estimadas nuestras pretensiones sino también porque nos permitiría reclamar en concepto de indemnización por la lesión sufrida como consecuencia de la aplicación de una norma declarada posteriormente inconstitucional, además de lo indebidamente ingresado, todos los gastos en que se hubiera incurrido a lo largo del procedimiento.

**3º) ¿Existe alguna limitación temporal para recurrir?**

La reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración se podrá ejercitar durante el plazo de un año a contar desde la fecha de publicación en el BOE de la STC de 11 de mayo que declara la inconstitucionalidad de los preceptos.

Sin embargo, para solicitar la nulidad de actuaciones procesales o la revisión de sentencia que confirma la sanción tributaria impuesta en 2014,

nuestro TC ha declarado que no existe un plazo para hacer efectiva la declaración de inconstitucionalidad de un precepto sancionador por lo que sería posible solicitar la nulidad de la sanción impuesta.

Después de haber solventado las dudas de nuestro cliente y de exponer que nuestro consejo como abogados es instar ambos procedimientos, de nulidad de actuaciones judiciales y de responsabilidad patrimonial de la Administración. Obtenida su conformidad, procederíamos a la redacción y presentación de los respectivos escritos en los términos que pasamos a exponer a continuación:

## **1. ACTUACIÓN EN VÍA JUDICIAL. RECURSO DE REVISIÓN DE SENTENCIA.**

**AL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N° 4 DE  
SANTANDER**

**Procedimiento abreviado n° 0000/2014**

**Luz Ofelia ATARAMA MESONES**, en nombre y representación de **D. Mateo C. S.**, según tengo acreditado en autos como parte recurrente, ante este Juzgado comparezco y como mejor proceda en Derecho

**DIGO**

**Que a la vista de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 de 11 de mayo** publicada en el BOE el 15/06/2017 sobre el objeto de autos y con amparo en lo dispuesto en el art. 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y de lo previsto en el art. 241.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y el art. 228.1 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante el presente escrito y en la indicada representación **SOLICITO NULIDAD DE ACTUACIONES PROCESALES habidas desde el momento previo a dictar sentencia de estos autos, por cuanto la misma vulneró el Derecho Fundamental del art. 25.1 de nuestra Constitución**, por los siguientes

## MOTIVOS

**PRIMERO**.- Con fecha 15 de junio de 2017 se ha publicado en el B.O.E. Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 59/2017, de 11 de mayo, que declara inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1 y 2.a) y 110.4 todos ellos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

**SEGUNDO**.- Mi representado fue parte recurrente del procedimiento seguido en autos, sobre el que recayó sentencia desestimatoria firme, confirmatoria de liquidación tributaria y sanción administrativa, y que fue archivado con anterioridad a la publicación de la STC de 11 de mayo.

**TERCERO**.- La Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional en su art. 38.1 prevé que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Y el art. 40 del mismo texto legal establece como excepción a la regla general de no revisión de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada: *“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 o limitación de la responsabilidad”*.

**CUARTO**.- En el presente caso se cumplen los requisitos señalados en el art. 40 LOTC para proceder a la revisión de la sentencia recaída en autos. A saber:

1.- Mi representado fue sancionado por el Ayuntamiento de Santander por incumplimiento de la obligación de declaración prevista en el art. 8.1 de la Ordenanza nº 5-I del Ayuntamiento de Santander para el ejercicio 2014.

2.- Como consecuencia de la nulidad de la norma tributaria en que se basó la sanción, a mi representado no le sería exigible la dicha obligación de declaración, desapareciendo con ello el motivo de la sanción.

**QUINTO**.- El Tribunal Constitucional, en su reciente sentencia núm. 30/2017, de 27 de febrero, sobre recurso de amparo, declara que al no existir en nuestro ordenamiento un procedimiento específico para hacer efectiva la declaración de

inconstitucionalidad de un precepto sancionador, la previsión del art. 25.1 de la Constitución, en cuanto fundamento último de la regla establecida en el art. 40.1 *in fine* LOTC, permite presuponer:

“la existencia de cauces de revisión, sea en vía administrativa, sea en vía judicial, para eliminar, por mandato del reiterado art. 25 CE, todo efecto de la sentencia o del acto administrativo, por más que hayan adquirido firmeza, ya que admitir otra posibilidad chocaría frontalmente con el propio art. 25.1 CE, del que es corolario el inciso final del art. 40.1 LOTC (FJ5).

En esa misma sentencia de 27 de febrero de 2017 declara que no existe plazo para hacer efectiva la declaración de inconstitucionalidad de un precepto sancionador pues no solo no existe en nuestro ordenamiento un procedimiento específico sino que tampoco el propio art. 40.1 LOTC somete a plazo alguno la posibilidad de afectar a sentencias firmes que hayan aplicado el precepto sancionador declarado inconstitucional y nulo.

Por lo expuesto,

**SOLICITO:** Que tenga por presentado este escrito de solicitud de **NULIDAD DE LAS ACTUACIONES PROCESALES habidas desde el momento previo a dictar sentencia de estos autos**, y previos los trámites procesales pertinentes se dicte nueva sentencia por la que se anule la sanción de multa impuesta a D. Mateo C. S. por importe de mil novecientos sesenta y cinco euros con sesenta céntimos (1965,60€), y así de esta manera ser respetuosa con el derecho fundamental reconocido en el art. 25.1 de nuestra Constitución.

Es justicia que pido en Santander, a (FECHA)

## **2. ACTUACIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. RECLAMACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL.**

### **Determinación del plazo para presentar la Solicitud de Responsabilidad Patrimonial de la Administración.**

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, prevé en su artículo 67.1, un plazo de prescripción de la acción de un año a contar desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma.

La publicación en el BOE de la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo, que declara inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1 y 2 y 110.4 del TRLHL se realizó con fecha de 15 de junio de 2017 (BOE núm. 142), por lo que el plazo para el ejercicio de la acción empezará a computar desde el día siguiente y concluirá el 15 de junio de 2018 (art. 30.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre).

### **Redacción de solicitud de responsabilidad patrimonial de la Administración.**

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, no sólo establece unos requisitos formales<sup>55</sup> (art. 66.1), sino que también dispone que se deberá especificar las lesiones producidas, la presunta relación de causalidad entre esta y el funcionamiento del servicio público de que se trate, la evaluación económica de la responsabilidad patrimonial, si fuera posible, y el momento en que la lesión efectivamente se produjo, debiendo ir acompañada la solicitud de cuantas alegaciones, documentos e informaciones se estimen oportunos y de la

---

<sup>55</sup> Artículo 66 Ley 39/2015.

1. Las solicitudes que se formulen deberán contener:
  - a) Nombre y apellidos del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente.
  - b) Identificación del medio electrónico, o en su defecto, lugar físico en que se desea que se practique la notificación.
  - c) Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud.
  - d) Lugar y fecha.
  - e) Firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio.
  - f) Órgano, centro o unidad administrativa a la que se dirige y su correspondiente código de identificación.

proposición de prueba, concretando los medios de que pretenda valerse el reclamante (art. 67.2).

Con lo cual, nuestro escrito de solicitud de responsabilidad patrimonial de la Administración queda redactado de la siguiente manera:

#### **AL EXCMO. AYUNTAMIENTO DE SANTANDER**

**LUZ OFELIA ATARAMA MESONES**, abogada del ICAC, con nº de colegiada 0000, en nombre y representación de **D. MATEO C.S.**, según poder notarial que acompaño como documento núm. 1, con domicilio a efectos de notificaciones en mi despacho sito en Calle Cabildo de Arriba s/n, Santander, ante este Ayuntamiento comparezco y como mejor proceda en derecho, **DIGO**:

Que mediante el presente escrito vengo a presentar **RECLAMACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL** frente el **AYUNTAMIENTO DE SANTANDER**, en base a las siguientes:

#### **ALEGACIONES**

**PRIMERA.- Declaración de inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos del IIVTNU.** Con fecha 15 de junio de 2017 se ha publicado en el B.O.E. Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 59/2017, de 11 de mayo, que declara inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1 y 2.a) y 110.4 todos ellos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, que regulan la forma de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

**SEGUNDA.- A mi representado se le liquidó el Impuesto y se le sancionó en 2014 en base a unos preceptos de la Ley declarados inconstitucionales.** Tal y como consta en los expedientes administrativos nº IIVTNU/000/2014 y SANCIÓN/000/2014:

En el año 2014 mi representado vendió el local comercial del su propiedad, sito en Av. Desconocida, S/N, Santander, CP. 39001, por el precio de 70.000,00 €, inmueble

que lo había adquirido en 2005 por el importe de 90.000,00 € más gastos de hipoteca asociados.

Con fecha 05/10/2014 el Ayuntamiento de Santander notifica liquidación del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por la venta de dicho inmueble con una cuota a pagar de 3.931,20 € y, días más tarde, el inicio de un procedimiento sancionador por incumplimiento de la obligación de declarar los elementos de la relación tributaria imprescindibles para liquidar el impuesto, procedimiento que finalizó con la imposición de sanción de multa por importe de 1.965,60 €.

La base legal tanto para la determinación de la base imponible del Impuesto como para la cuantificación de la sanción de la multa impuesta han sido los art. 107.1 y 2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, preceptos declarados inconstitucionales y nulos por nuestro Tribunal Constitucional.

**TERCERA.- Se cumplen todos los requisitos previstos en el art. 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público:**

1.- Ambas resoluciones fueron recurridas, tanto en vía administrativa presentando su correspondiente recurso de reposición, como en vía judicial presentando recurso contencioso administrativo contra la liquidación del Impuesto y la sanción tributaria impuestas, solicitando su nulidad.

2.- Entre los motivos del recurso se alegaba la inconstitucionalidad de la normativa reguladora del Impuesto, en concreto, el art. 107.1 y 2 del TRLHL, por ir en contra del principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE), además de la no concurrencia del hecho imponible, dado que no ha existido incremento alguno del valor del terreno, por lo que dicha transacción no era susceptible de ser gravada por el IIVTNU.

3.- Ambas pretensiones fueron desestimadas mediante sentencia firme de fecha 30/12/2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 4 de Santander.

**CUARTA.- Lesión producida y relación de causalidad.** Como resultado de los procedimientos administrativos y judiciales en los que se ha visto inmerso mi representado, por aplicación de una norma declarada inconstitucional y nula, ha tenido que hacer frente a unos gastos que no tenía obligación de soportar, gastos cuya suma total

asciende a la cantidad de siete mil trescientos cuarenta y seis euros con ochenta céntimos (7.346,80 €), conforme se detalla en el cuadro siguiente:

FECHA	CONCEPTO	IMPORTE (€)
06/10/2014	Pago del Impuesto .	3.931,20
21/11/2014	Pago de la sanción de multa.	1.965,60
10/12/2014	Poder notarial	150,00
31/12/2015	Pago de los honorarios del abogado.	700,00
31/12/2015	Pago de los honorarios del procurador.	300,00
08/01/2016	Pago de las costas del procedimiento.	300,00
SUMA TOTAL		7.346.80

**QUINTA.- Los particulares tienen derecho a ser indemnizados.**

El art. 106.2 de nuestra CE establece que “los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

Sobre esta cuestión nuestro Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, entre ellas la Sentencia de 2 de junio 2010 (RJ\2010\5494), declarando que:

(...) consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución la responsabilidad de los Poderes Públicos, sin excepción alguna, resulta evidente que cuando el acto de aplicación de una norma, aun procedente del Poder Legislativo, supone para sus destinatarios un sacrificio patrimonial que merezca el calificativo de especial, en comparación con el que pueda derivarse para el resto de la colectividad, el principio constitucional de la igualdad ante las cargas públicas impone la obligación del Estado de asumir el resarcimiento de las ablaciones patrimoniales producidas por tal norma y el acto de su aplicación, salvo que la propia norma, por preferentes razones de interés público, excluya expresamente la indemnización. (FD 3).

En consecuencia, mi representado tendrá derecho a ser indemnizado por los perjuicios patrimoniales ocasionados al habersele aplicado una norma declarada inconstitucional y nula en la liquidación del Impuesto y de la sanción impuesta.

**SEXTA.- Se adjuntan los siguientes documentos.**

- **Documento núm. 1:** Poder notarial de representación.
- **Documento núm. 2:** contrato de compraventa de fecha de 01/07/2014.
- **Documento núm. 3:** Copia simple de escritura notarial de compraventa de fecha 01/07/2014
- **Documento núm. 4:** Copia de escritura notarial de compraventa del inmueble de fecha 18/03/2005.
- **Documento núm. 5:** Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 4 de Santander que confirma tanto la liquidación del Impuesto como la sanción tributaria impuesta, con condena en costas.
- **Documento núm. 6:** Documento de ingreso de las costas.
- **Documento núm. 7:** Carta de pago del IIVTNU.
- **Documento núm. 8:** Documento de ingreso de la sanción.
- **Documento núm. 9:** Factura de abogado.
- **Documento núm. 10:** Factura de procurador.

Por lo expuesto,

**SOLICITO AL AYUNTAMIENTO DE SANTANDER**, que teniendo por presentado este escrito con los documentos que lo acompañan, se tenga por formulada **RECLAMACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL** y, tras los trámites legales oportunos, resuelva favorablemente esta reclamación y disponga lo necesario para indemnizar a mi representado en la cuantía de siete mil trescientos cuarenta y seis euros con ochenta céntimos (7.346,80 €) reclamados, más los intereses legales que procedan.

Por ser de justicia que pido en Santander a (FECHA)

## CONCLUSIONES

1.- En base a lo analizado en el presente trabajo llego a la conclusión de que el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de mayo no expresa un condicionante de nulidad ni crea una figura jurídica nueva de nulidad condicionada, sino que nos explica el motivo que le lleva a declarar la inconstitucionalidad de los preceptos de la LHL. Con lo cual, la interpretación posibilista, desde nuestro punto de vista, carece de sentido.

2.- La disparidad de criterios provocada por la diferente aplicación de la sentencia entre quienes defienden la tesis posibilista y quienes defienden la tesis maximalista continuará siendo fuente de conflicto hasta tanto se pronuncie nuestro Tribunal Supremo en los varios recursos de casación ya admitidos. En tanto esto no se produzca, con carácter preventivo recomendamos defender en todas las reclamaciones y recursos la postura maximalista haciendo mención expresa de la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos.

3.- En nuestro caso concreto entendemos que es viable y tiene fundadas posibilidades de éxito la reclamación ante la Administración de responsabilidad patrimonial y la solicitud al Juzgado de la declaración de nulidad de la sanción tributaria impuesta basada en los preceptos declarados inconstitucionales y nulos.

## NORMATIVA CONSULTADA

- ▣ Constitución Española. (BOE núm. 311, de 29/12/1978, última actualización publicada el 27/09/2011).
- ▣ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. (BOE núm. 239, de 5/10/1979, última actualización publicada el 17/10/2015).
- ▣ Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. (BOE núm. 157, de 02/07/1985, última actualización publicada el 28/10/2015).
- ▣ Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. (BOE núm. 167, de 14/07/1998, última actualización publicada el 19/07/2017).
- ▣ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18/12/2003, última actualización publicada el 09/11/2017).
- ▣ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE núm. 236, de 02/10/2015)
- ▣ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. (BOE núm. 236, de 02/10/2015, última actualización publicada el 09/11/2017)
- ▣ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. (BOE núm. 58, de 08/03/2004, última actualización publicada el 25/06/2015).
- ▣ 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. (BOE núm. 59, de 09/03/2004, última actualización publicada el 09/11/2017).
- ▣ Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. (BOE núm. 126, de 27/05/2005, última actualización publicada el 30/12/2017).

## **JURISPRUDENCIA CONSULTADA**

### **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 26/2017 de 16 febrero, Cuestión de Inconstitucionalidad 1012/2015, Aranzadi, RTC\2017\26.
- Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 37/2017 de 1 marzo, Cuestión de Inconstitucionalidad 6444/2015, Aranzadi, RTC\2017\37.
- Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 59/2017 de 11 mayo, Cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016, Aranzadi, RTC\2017\59.
- Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 72/2017 de 5 de junio, Cuestión de Inconstitucionalidad 686/2017, Aranzadi, RTC\2017\72.
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 30/2017 de 27 febrero, Recurso de amparo 22/2015, Aranzadi, RTC\2017\30.

### **TRIBUNAL SUPREMO**

- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1º) Auto de 20 julio 2017, Recurso de Casación 2093/2017, Aranzadi, JUR\2017\238338.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1º) Auto de 27 de noviembre 2017, Recurso de Casación 4924/2017, Aranzadi, JUR\2017\297216.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Auto de 11 diciembre 2017, Recurso de Casación 4372/2017, Aranzadi, JUR\2017\5369.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia de 2 junio 2010, Recurso Contencioso-Administrativo 588/2008, Aranzadi, RJ\2010\5494.

- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 22 diciembre 2010, Recurso Contencioso-Administrativo 423/2007, Aranzadi, RJ\2010\8396.

### **AUDIENCIA NACIONAL**

- Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 28 de marzo 2012, Recurso contencioso-administrativo 702/2010, Aranzadi, JT\2012\377.

### **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia núm. 1434/2014 de 7 julio, Recurso contencioso-administrativo 907/2011, Aranzadi, JUR\2014\291102.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª) Sentencia núm. 531/2017 de 21 julio, Recurso Contencioso-Administrativo 536/2016, Aranzadi, JUR\2017\298114.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª) Sentencia núm. 603/2017 de 20 septiembre, Recurso contencioso-administrativo 745/2016, Aranzadi, JUR\2017\297285.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª) Sentencia núm. 605/2017 de 20 septiembre, Recurso contencioso-administrativo 267/2017, Aranzadi, JUR\2017\297982.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9º) Sentencia núm. 512/2017 de 19 de junio, Recurso de apelación 783/2016, Aranzadi, JUR\2017\211299.

## **JUZGADOS DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVOS**

- Juzgado de lo Contencioso Administrativo N° 1 de Santander, Sentencia núm. 123/2017 de 14 de junio, Procedimiento abreviado 88/2017.
- Juzgado de lo Contencioso Administrativo N° 3 de Santander, Sentencia núm. 1/2017 de 2 de enero, Procedimiento abreviado 237/2016.
- Juzgado de lo Contencioso Administrativo N° 3 de Santander, Sentencia núm.1/2017, de 2 de enero., Procedimiento Abreviado 237/2016.
- Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 1 Cartagena, Sentencia núm. 101/2017 de 1 de junio, Procedimiento abreviado 376/2016, Aranzadi, JUR\2017\142525.
- Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 12 de Barcelona, Sentencia núm. 208/2017 de 27 juLio, Recurso 231/2016, Aranzadi, JT\2017\1085.
- Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 9 de Barcelona, Sentencia núm. 173/2017 de 25 julio, Recurso 392/2016, Aranzadi, JUR\2017\279510.

## WEBGRAFÍA

- Ahumada Santander, J. (9 de octubre de 2017). *Los ayuntamientos piden un marco legal que les permita cobrar plusvalías*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de EL DIARIO montañes: <http://www.eldiariomontanes.es/cantabria/ayuntamientos-piden-marco-20171008202912-ntvo.html>
- Fuertes López, F. J. (2017). La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el incremento del Valor de los Terrenos (Plusvalías): alcance y efectos. *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 6/2017 parte *Jurisprudencia. Doctrina*.
- Martín Rebollo, L. (2016). *Leyes Administrativas (22ª edición)*. Cizur Menor, Navarra, España: Thomson Reuters/Aranzadi.
- Moreno Quirós, J. A. (2016). *La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por comportamientos normativos contrarios a derecho: Análisis crítico desde la perspectiva tributaria*. Recuperado el diciembre de 2017, de Dialnet Plus: <https://dialnet.unirioja.es/>
- Publicación Editorial Aranzadi, S.A.U. (enero de 2015). Los Tributos Locales. *Monografías. Practicum Fiscal. BIB 2015\64*, Págs. 60.
- Thomson Reuters. (2003). *Revisión de actos. Procedimientos especiales de revisión (DOC 2003/271)*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de Aranzadi Experto Fiscal: <http://www.aranzadidigital.es>
- Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. BIB\2010\2119. *Revista Quincena Fiscal num.18/2010 parte Estudio*.
- Zejalbo Martín, J. (15 de abril de 2017). *La devolución de ingresos indebidos por declaración de inconstitucionalidad cuando exista una liquidación tributaria firme*. Recuperado el 13 de diciembre de 2017, de [NotariosyRegistradores.com](http://NotariosyRegistradores.com):

<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/devolucion-de-ingresos-indebidos-por-inconstitucionalidad-si-existe-liquidacion-firme/>