



**Universidad
Zaragoza**

Trabajo Fin de Máster

Dictamen sobre la viabilidad de la interposición del recurso contencioso-administrativo sobre la base del principio de no confiscatoriedad

Autora

Dña. Sandra Ballarín Melo

Directora

Dña. Lucía María Molinos Rubio

Facultad de Derecho
2021-22

INDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS	1
I.-ANTECEDENTES	2
1. ANTECEDENTES DE HECHO	2
2. ANTECEDENTES PROCESALES.....	3
3. DOCUMENTACIÓN APORTADA.....	5
II.- CUESTIONES QUE PLANTEA EL SUPUESTO DE HECHO.....	6
III.- NORMATIVA APLICABLE.....	7
1. LEGISLACIÓN	7
2. JURISPRUDENCIA	7
3. CONSULTAS VINCULANTES	8
IV.- ANÁLISIS JURÍDICO.....	9
1. CUESTIÓN PREVIA	9
1.1. Vías de impugnación: Recurso contencioso-administrativo.....	9
2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS	12
2.1. Confiscatoriedad de la cuota tributaria.....	12
2.1.1. Incremento del valor en la transmisión	12
2.1.2. Cálculo de la cuota tributaria.....	14
2.1.3. Principio de confiscatoriedad.....	16
2.1.4. Pronunciamientos judiciales	18
2.2. Posibilidad de invocar la STC 182/2021, de 26 de octubre.....	22
2.3. Procedencia de la nulidad de la liquidación practicada de oficio y consecuente devolución de ingresos indebidos	22
2.4. Nueva regulación del RDL 26/2021, de 9 de noviembre: Efectos materiales y temporales.....	24
V.- CONCLUSIONES.....	27
VI.- BIBLIOGRAFÍA	30

LISTADO DE ABREVIATURAS

ART: Artículo

CE: Constitución Española

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos

DGT: Dirección General de Tributos

FJ: Fundamento jurídico

IIVTNU: Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

LGT: Ley General Tributaria

LJCA: Ley de Jurisdicción Contenciosa-Administrativa

LOTIC: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional

LRBRL: Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local

RD: Real Decreto.

RDL: Real Decreto-Ley

TC: Tribunal Constitucional

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

TS: Tribunal Supremo

TSJ AR: Tribunal Superior de Justicia de Aragón

VC: Valor Catastral

En calidad de Estudiante del Máster de Abogacía en la Universidad de Zaragoza, en realización del correspondiente trabajo de Fin de Máster, se emite dictamen sometido a otra opinión mejor fundada en Derecho, firmándolo en Zaragoza a 29 de abril de 2022.

I.-ANTECEDENTES

Alertado por la polémica social en torno a la plusvalía, Don Elías, actuando en nombre propio y de sus hermanos, contacta con nuestro despacho para que le asesoremos sobre la viabilidad de continuar con el procedimiento en la vía judicial y proceder, en consecuencia, a la interposición de un recurso contencioso-administrativo, así como de la posibilidad de reclamar la cantidad pagada en concepto de plusvalía.

En la primera reunión, en fecha 18 de abril de 2022, D. Elías nos plantea el asunto sobre la base de los siguientes datos iniciales:

- ❖ Ubicación del inmueble: Calle de Los Naranjos, nº32, 4ºB
- ❖ Referencia catastral: 4267890XQ7245E0002AS.
- ❖ Valor catastral del suelo: 49.225,30 euros.
- ❖ Valor catastral del vuelo/construcción: 38.528,98 euros.
- ❖ VC total: 87.754,28 euros.

Aportando la documentación relativa al asunto en fecha 22 de abril de 2022.

1. ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. – Mediante escritura pública de compraventa otorgada, con fecha 11 de diciembre de 1990, ante el Notario de Huesca, Don Carlos Enrique Muñoz González, Don Antonio adquirió la vivienda sita en Huesca, en la Calle de Los Naranjos, nº32, 4ºB, siendo el valor de la compra 8.252.000 pesetas.

Segundo. – Desafortunadamente, D. Antonio falleció el 8 de diciembre de 2006, en estado de viudo de Dña. Paloma, dejando seis hijos comunes del matrimonio Don Elías, Don Julián, Don David, Don Alberto, Doña Carmen y Doña Delia.

Tercero. – D. Antonio falleció sin haber otorgado testamento, por lo que sus seis hijos realizaron la correspondiente declaración de herederos y aceptaron la herencia mediante escritura pública de fecha 28 de marzo de 2007 otorgada ante el Notario de Huesca, Don Pablo Arniches Roca.

En virtud de la escritura pública de aceptación de herencia, D. Elías y sus cinco hermanos adquirieron el 100% de la propiedad de la vivienda sita en la Calle de Los Naranjos, nº32,4ºB.

En el inventario de los bienes hereditarios se encuentra la vivienda referida adquirida en 1990 por 8.252.000 pesetas, cuyo valor a fecha del fallecimiento (08/12/2006) se estimó en 120.000 euros.

Cuarto. – Las cantidades en concepto de plusvalía fueron satisfechas en fecha 18 de abril de 2007.

Quinto. – Transcurridos doce años desde el fallecimiento de su padre, Don Antonio (a efectos de plusvalía), en virtud de escritura pública de compraventa otorgada, en fecha 18 de mayo de 2019, ante el Notario de Huesca, Don Julián Pérez Casanueva, el interesado junto con sus hermanos transmitieron el 100% de la propiedad de la finca anteriormente mencionada por un valor de 122.000 euros.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

Primero. – En fecha 11 de junio de 2019, D. Elías procedió a presentar en el Ayuntamiento de Huesca la preceptiva autoliquidación del IIVTNU, mediante el impreso PV-100 de autoliquidación por transmisiones onerosas, marcando la casilla de exención por entender que la cuota tributaria es superior a la ganancia obtenida.

Segundo. – El 3 de junio de 2021 se le notifica Resolución de la Jefa del Servicio de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria Municipal por la que se comunica el inicio de las actuaciones de comprobación limitada, concediéndole un plazo de diez días hábiles para la presentación de alegaciones.

Tercero. – Considerando que no había lugar al pago del meritado impuesto, en fecha 9 de junio de 2021, presenta escrito de alegaciones.

Cuarto. – El 25 de junio de 2021 recibe notificación de la liquidación practicada de oficio por el Ayuntamiento de Huesca, y en consecuencia, interpone, en fecha 12 de julio de 2021, recurso de reposición contra la resolución desestimatoria anteriormente mencionada.

Quinto. – No obstante, el 26 de julio de 2021 procede al abono de la cantidad indicada en la liquidación practicada de oficio por la Administración que arroja como resultado una cuota diferencial de **4.546,05 euros**, siendo la cuota reclamada individualizada de **757,67 euros**.

A dicha cantidad la Administración le aplica intereses de demora que ascienden a la cantidad de **63,92 euros**, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.6 de la LGT, por lo que la deuda tributaria reclamada se cifra en **821,59 euros**.

3. DOCUMENTACIÓN APORTADA

- 1) Escritura de compraventa de 1990.
- 2) Escritura de aceptación de la herencia de Don Antonio.
- 3) Escritura de compraventa de 2019.
- 4) Modelo PV-100 de autoliquidación en transmisiones patrimoniales onerosas.

II.- CUESTIONES QUE PLANTEA EL SUPUESTO DE HECHO

A la vista de la documentación analizada y los hechos expuestos en el supuesto de hecho planteado, se detectan como cuestiones objeto de análisis las siguientes:

- 1.- Vías de impugnación: Recurso contencioso-administrativo
- 2.- Confiscatoriedad de la cuota tributaria
- 3.- Posibilidad de invocar la STC 182/2021, de 26 de octubre.
- 4.- Procedencia de la nulidad de la liquidación practicada de oficio y consecuente devolución de ingresos indebidos.
- 5.- Nueva regulación del RDL 26/2021, de 9 de noviembre: Efectos materiales y temporales.

III.- NORMATIVA APLICABLE

1. LEGISLACIÓN

La plusvalía municipal es un impuesto directo regulado en los siguientes cuerpos normativos:

(I) De carácter estatal

- ❖ 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.
- ❖ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
- ❖ Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.
- ❖ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- ❖ 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.
- ❖ 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.
- ❖ Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local
- ❖ Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.
- ❖ Constitución Española.

(II) De carácter municipal

- ❖ Ordenanza Fiscal nº3 del Ayuntamiento de Huesca: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

2. JURISPRUDENCIA

- ❖ Sentencia del Tribunal Constitucional núm.126/2019, de 31 de octubre (ECLI:ES:TC: 2019:126).

- ❖ Sentencia del Tribunal Supremo núm.1689/2020, de 9 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020:4182).
- ❖ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre (ECLI:ES:TC: 2021:182).
- ❖ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 4 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150).
- ❖ Sentencia del Tribunal Constitucional núm.52/2014, de 10 de abril (ECLI:ES:TC: 2014:52).
- ❖ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1620/2019, de 21 de noviembre (ECLI:ES:TS:2019:3808).
- ❖ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2499/2018, de 9 de julio (ECLI:ES:TS:2018:2499).
- ❖ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm. 388/2021, de 27 de abril (ECLI:ES: TSJAR:2021:388).
- ❖ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm.66/2022, de 15 de febrero (ECLI:ES: TSJAR:2022:66).
- ❖ Sentencia del Tribunal Constitucional núm.6/1986, de 21 de enero (ECLI:ES:TC:1986:6).
- ❖ Sentencia del Tribunal Supremo núm.3949/2011, de 6 de junio (ECLI:ES:TS:2011:3949).
- ❖ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm.3936/2021, de 22 de abril (ECLI:ES: TSJM:2021:3936).
- ❖ Sentencia del Tribunal Supremo núm.2973/2018, de 17 de julio (ECLI:ES:TS:2018:2973).

3. CONSULTAS VINCULANTES

- ❖ Consulta Vinculante DGT V3074-21, de 7 de diciembre de 2021
- ❖ Consulta Vinculante DGT V0153-14, de fecha 23 de enero de 2014

IV.- ANÁLISIS JURÍDICO

1. CUESTIÓN PREVIA

1.1. Vías de impugnación: Recurso contencioso-administrativo

Antes de acudir a la vía jurisdiccional presentando un recurso contencioso-administrativo en los términos previstos en la LJCA, es preciso agotar la vía administrativa en tanto que el agotamiento de la vía administrativa con carácter previo es una condición *sine qua non* para la presentación del recurso contencioso-administrativo. En materia tributaria las dos principales vías para recurrir en vía administrativa son: el recurso de reposición y la reclamación económico- administrativa.

El recurso de reposición, regulado en los artículos 222 a 225 de la LGT, es generalmente preceptivo, y solo tendrá carácter potestativo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 108 LRBRL, en los municipios de gran población, cuya denominación depende del cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 121 LRBRL, y cuyo régimen se encuentra desarrollado en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre.

De acuerdo con lo establecido en el precepto anteriormente mencionado, se engloban dentro del concepto de municipios de gran población:

- Municipios de más de 250.000 habitantes.
- Municipios de más de 175.000 habitantes, si son capitales de provincia.
- Cuando así lo aprobará el Parlamento de la Comunidad Autónoma correspondiente, a iniciativa del Ayuntamiento en cuestión, los siguientes municipios:
 - Municipios de más de 75.000 habitantes.
 - Municipios que sin alcanzar ese número de habitantes sean capitales de provincia o capitales de Comunidad Autónoma o sedes de instituciones autonómicas.

En cuanto a la reclamación económica-administrativa, regulada en los artículos 226 a 233 de la LGT, su interposición posterior al recurso de reposición o directamente será preceptiva cuando:

- Se trate de un municipio de gran población.

- Haya constituido un órgano específico para la tramitación y resolución de estas reclamaciones, como en el caso de Zaragoza existe la Junta de Reclamaciones Económico-Administrativas, creada en cumplimiento del artículo 137 de la LRBRL. Sobre esta cuestión se pronuncia la STSJ AR 388/2021, de 27 de abril.

Así pues, atendiendo a lo anterior, en el supuesto planteado la interposición de la reclamación económica-administrativa no tiene sentido, dado que Huesca, a pesar de ser capital de provincia, no llega a los 175.000 habitantes, constando en fecha 1 de enero de 2022 únicamente 53.771 habitantes empadronados. Además, tampoco se puede englobar en el concepto de municipio de gran población a iniciativa de su Ayuntamiento. A mayor abundamiento, tampoco se ha constituido en Huesca un órgano especializado como sí se ha hecho en Zaragoza.

Partiendo de que el recurso de reposición agota la vía administrativa, ya transcurrido el plazo de un mes para su resolución (artículo 225.4 LGT), pues el mismo fue interpuesto en fecha 12 de julio de 2021, queda abierta la vía jurisdiccional posibilitando la interposición de un recurso contencioso-administrativo, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 249 de la LGT y 25.1 de la LJCA.

Cuando transcurre el plazo de resolución al que hago referencia en el párrafo anterior sin pronunciamiento expreso por parte de la Administración, como ocurre en el supuesto ahora analizado, el recurso debe entenderse desestimado por silencio administrativo negativo (artículo 225.5 LGT). Ante actos presuntos, el artículo 46.1 de la LJCA dispone que «el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto».

Ahora bien, si trasladamos lo anterior al supuesto planteado, ¿estaremos en plazo para la interposición del recurso en vía jurisdiccional? La respuesta es afirmativa, pues este inciso ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo partiendo de la concepción de que una desestimación por silencio administrativo es una mera ficción legal que abre la posibilidad de impugnación, pero que no lleva aparejado el carácter de acto administrativo finalizador del procedimiento.

El Tribunal Constitucional en su sentencia 6/1986, de 21 de enero, consideró que el silencio administrativo negativo es «una ficción legal que responde a la finalidad de que el ciudadano pueda acceder a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración», insistiendo en que «ante una desestimación presunta el ciudadano no puede estar obligado a recurrir en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento del acto presunto, pues ello supondría imponerle un deber de negligencia que no le es exigible a la Administración». Y es que «la Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver de forma expresa», no pudiendo la Administración «verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos».

El Tribunal Constitucional se pronunció sobre la inaplicabilidad del artículo 46.1 LJCA ante desestimaciones por silencio administrativo en varias sentencias anteriores a la destacada STC de 10 de abril de 2014, así como también lo hizo el Tribunal Supremo en diversas sentencias, como la STS de 6 de junio de 2011, sin embargo, no fue hasta la STC 52/2014 cuando se arrojó un poco de luz al respecto.

En relación con la STS de 6 de junio de 2011, el Tribunal Constitucional aclaró que el artículo 46.1 LJCA, en su inciso segundo no constituye una vulneración de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), pues no impide u obstaculiza en forma alguna el acceso a la jurisdicción, pero sí resulta inaplicable.

En el Fundamento 5º de la STC de 10 de abril de 2014 se manifiesta que «En suma con arreglo a la nueva ordenación del silencio administrativo introducida por la Ley 4/1999 ya no tienen encaje en el concepto legal de acto presunto los supuestos en que el ordenamiento jurídico determina el efecto desestimatorio de la solicitud formulada». Así pues, aunque el precepto no se haya derogado ni modificado, el inciso segundo de dicho precepto ha dejado de ser aplicable al perder sentido el denominado acto administrativo presunto. Todo ello supone que, tras la reforma de 1999, en los supuestos de silencio negativo ya no exista acto administrativo finalizador del procedimiento.¹

¹ José María Salcedo Benavente. (2014). El plazo para recurrir por silencio ya no será aplicable. 1/09/2014, de IURIS&LEX
Sitio web: https://aticojuridico.com/wp-admin/images/pdfs/Silencio_administrativo_-_C3%81tico_Jur%C3%ADdico.pdf

Por tanto, desde un punto de vista sustantivo la STC de 10 de abril de 2014 no hace sino ratificar que la impugnación jurisdiccional del silencio negativo no se encuentra sujeta al plazo de seis meses previsto en el inciso segundo del artículo 46.1 LJCA. Lo que supone que ante un silencio administrativo negativo ya no será necesario acudir a la revisión de oficio como último remedio una vez agotados los plazos de impugnación ordinarios.

En definitiva, los actos desestimatorios por silencio pueden ser impugnados sin sujeción a plazo alguno de caducidad.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Confiscatoriedad de la cuota tributaria

2.1.1. Incremento del valor en la transmisión

A) Objeto del impuesto

El impuesto de plusvalía² grava el incremento del valor que experimentan los terrenos urbanos cuando son transmitidos bien a título oneroso (venta) o a título lucrativo (donación), o bien mediante herencia o cualquier derecho real, como el usufructo. Para la determinación de este hecho imponible es imprescindible hallar la variación sufrida en el valor de estos terrenos urbanos desde su adquisición hasta su posterior transmisión.

En la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0153-14, de 23 de enero de 2014 se argumenta que la finalidad del legislador al redactar la normativa del impuesto se basaba en las revalorizaciones urbanísticas reguladas en el artículo 47 CE. Es decir, estaba refiriéndose a todas aquellas mejoras públicas que repercuten en la revalorización del terreno, y en consecuencia, generan un incremento del valor.

Al respecto la STC 182/2021 se pronuncia en los siguientes términos:

² Entiende Molinos Rubio que «nos hallamos ante un impuesto que perdura en el tiempo por su capacidad recaudatoria, motivo por el que, a pesar de ser considerado complicado, permanece en el sistema tributario local» (“El impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la autonomía local. Medidas tributarias y financieras”, *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, n°5, 2013, p.347).

«Si bien se señaló en la STC 26/2017 que este tributo local ha tenido como fundamento u objeto tradicional las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas públicas sobre las que el art.47 CE determina su reversión a la comunidad, la actual configuración normativa del mismo no se justifica en este precepto constitucional. El IIVTNU no resulta ser un gravamen de las denominadas plusvalías inmerecidas de los titulares del suelo urbano, puesto que somete a tributación todo incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos objeto de transmisión durante los años de tenencia».

En este caso de la comparación de la escritura de aceptación de herencia, en la cual se valoró la finca en 120.000 euros en fecha del fallecimiento de Don Antonio; y la escritura de compraventa realizada en 2019 por un valor de 122.000 euros, se desprende una valoración positiva, o lo que es lo mismo, un **INCREMENTO DE VALOR**. Así pues, aparentemente, se produciría el hecho imponible objeto de tributación.

Sin embargo, las variaciones jurisprudenciales en torno a este impuesto tan problemático han arrojado diferentes conclusiones ante supuestos como el aquí planteado.

B) Prueba del incremento del valor

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de julio de 2018 ha creado doctrina con la que se fijan criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL a la luz de la STC 59/2017 en la que se declara, por una parte, la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLHL respecto a aquellos supuestos en que la transmisión, por cualquier título, no ha generado incremento, y por tanto, son susceptibles de devolución de ingresos indebidos. Y por la otra, la inconstitucionalidad y nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL que no permitía que el contribuyente pudiese probar la inexistencia de incremento de valor ante el Ayuntamiento correspondiente, o en su caso ante el órgano judicial.

El artículo 105.1 de la LGT dispone que «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». En relación con la carga de la prueba regulada en este precepto, el Tribunal Supremo en el FJ 5º de su Sentencia de 21 de noviembre de 2019 establece que la nulidad del artículo 110.4 TRLHL «posibilita que los obligados tributarios puedan probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la

Administración municipal, o en su caso ante el órgano judicial; y en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLHL».

En la vía jurisdiccional la prueba de la inexistencia de plusvalía será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA, y tal como dispone el artículo 60.4 LJCA, en virtud de las normas del Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por último, la STS 1689/2020, en su FJ 5º, se pronuncia en los siguientes términos en relación con su Sentencia de 17 de julio de 2018: «Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto, sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que hace solo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor».

En definitiva, basta con la comparación de las escrituras de adquisición y transmisión para probar la existencia o inexistencia de incremento de valor, pues no solo se pronuncia el Tribunal Supremo en relación con su valor probatorio, sino que esta comparación fue la observada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 59/2017.

2.1.2. Cálculo de la cuota tributaria

Este impuesto local grava el incremento del valor que experimentan los terrenos a lo largo de un periodo máximo de 20 años y que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos, produciéndose el devengo en la fecha de transmisión. Una vez definidos el hecho y la base imponibles, la cuantificación de ese incremento de valor gravado se realiza mediante la aplicación de un coeficiente al valor catastral del terreno en el momento del devengo.

Ese coeficiente se determina multiplicando el número de años completos de tenencia del terreno contados desde la fecha de adquisición hasta la de transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros previstos en el art.107.4 TRLHL. Esa base imponible se somete a un tipo de gravamen regulado en la

correspondiente ordenanza fiscal, cuyo máximo se fija en el 30% (art.108.1 TRLHL) dando lugar a la cuota tributaria (art.108.2 TRLHL).

Trasladando esto al supuesto objeto de dictamen:

1.- Se multiplica el valor catastral del suelo cuyo valor es de **49.225,30 euros** por el coeficiente regulado en el art.107.4 TRLHL, así como por el tipo impositivo contemplado en la Ordenanza Fiscal correspondiente.

2.- El valor del coeficiente es el resultado de multiplicar el coeficiente anual establecido en el artículo 7.3 c) de la Ordenanza Fiscal nº3 del Ayuntamiento de Huesca para los incrementos de valor generados en un periodo de tiempo de hasta 15 años, por los años completos de tenencia del inmueble referenciado (12 años).

Artículo 7 de la Ordenanza Fiscal nº3

3.- *Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicarán los porcentajes anuales siguientes:*

*a) Para los incrementos de valor generados en un periodo de tiempo comprendido entre 1 y 5 años: **3,27***

*b) Para los incrementos de valor generados en un periodo de tiempo de hasta 10 años: **3,06***

*c) Para los incrementos de valor generados en un periodo de tiempo de hasta 15 años: **2,96***

*d) Para los incrementos de valor generados en un periodo de tiempo de hasta 20 años: **2,91***

3.- En relación con el tipo impositivo será de aplicación lo establecido en el artículo 9 de la Ordenanza nº3 de Huesca, el cual será del 26% por englobarse los años de tenencia del inmueble en el periodo de 11 a 15 años.

Artículo 9 de la Ordenanza Fiscal nº3

La cuota de este Impuesto será la resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen siguiente:

De 1 a 5 años: 30 por 100.

De 6 a 10 años: 27 por 100.

De 11 a 15 años: 26 por 100.

De 16 a 20 años: 25 por 100.

4.- Finalmente, la cuota tributaria será el resultado de la siguiente operación:

49.225,30 x (2,96 x 12) x 26% = 4.546,05 euros

En definitiva, la cuota tributaria es confiscatoria, ya que no solo agota la totalidad de la riqueza, supuesto que se entiende de carácter confiscatorio atendiendo al mandato de la STS 1689/2020, sino que excede en **2.546,05 euros** de la ganancia obtenida con la transmisión, lo cual es confiscatorio de acuerdo con la STC 126/2019 respecto a la parte que excede.

2.1.3. Principio de confiscatoriedad

La Constitución de 1978 establece el deber a todos los ciudadanos al sostenimiento del gasto público. Dicha contribución se realizará a tenor de la capacidad económica de cada contribuyente, así como siguiendo los principios marco del sistema tributario recogidos en el artículo 31.1 CE en los siguientes términos:

Artículo 31.1 CE

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

A estos efectos se puede considerar que el principio de capacidad económica es la base del sistema tributario, inspirado por los principios de generalidad e igualdad, y debe estar complementado por el principio de progresividad, estando ambos principios limitados por el principio de no confiscatoriedad.

El principio de igualdad está intrínsecamente ligado al mandato superior de justicia en la aplicación de los tributos.

El principio de progresividad pone de manifiesto una aplicación del sistema tributario en el que el tipo de gravamen es función creciente de la base imponible, esto es, a medida que crece la capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso que el Estado exige en forma de tributo.

El principio de no confiscatoriedad tiene como función que la recaudación impositiva a través de los impuestos nunca pueda conllevar la privación de los bienes y la vulneración de la capacidad económica del sujeto pasivo, conformando uno más de los pilares del ideal de justicia tributaria.

Asimismo, este principio está íntimamente relacionado con la propiedad privada, regulada en el artículo 33 CE, y la cual se encuentra protegida en la Carta Magna al impedir que los impuestos tengan alcance confiscatorio. A estos efectos, la propiedad privada se entiende como objeto del impuesto y como riqueza que se posee revelando una capacidad económica en la que debe basarse un sistema tributario justo³.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990 se pronuncia sobre el principio de no confiscatoriedad entendiéndose éste como el no agotamiento de la riqueza imponible. Sin embargo, ya había autores que mucho antes del último pronunciamiento del TC en relación con la confiscatoriedad, ya se referían a este principio como lo hace el TC en su Sentencia 182/2021.

Para ALARCÓN GARCÍA⁴ «la carga tributaria no debe suponer la liquidación parcial o total del patrimonio del contribuyente como consecuencia exclusivamente de la configuración técnica del tributo».

Asimismo, para CORS MEYA⁵ «la confiscatoriedad no exige instrumentarse a través de una privación total y absoluta».

Aunque, JERICÓ ASÍN⁶ ya manifestó en 2017 que «se debería buscar un equilibrio para encontrar el límite con el alcance confiscatorio del impuesto prohibido por el art.31.1 CE

³ Sánchez Sánchez, E.M., “El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.3/2018, Editorial Aranzadi, p.9.

⁴ Alarcón García, G., “Manual del sistema tributario español”, Civitas, Madrid, 2000, p.28.

⁵ Cors Meya, X., “Los principios de justicia tributaria en la LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp.99 y 100.

porque podría darse que la cuota del impuesto igual al aumento del valor degenerará en confiscatorio», no fue hasta la STS de 9 de diciembre cuando se planteó la inconstitucionalidad de la cuota tributaria que coincide con la totalidad de la ganancia obtenida.

Para concluir, VICENTE DE LA CASA⁷ define la confiscatoriedad como «la privación a un sujeto de sus bienes como resultado de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos».

2.1.4. Pronunciamientos judiciales

STC 126/2019, de 31 de octubre

En este caso un particular transmite una vivienda por un valor superior al de adquisición, por lo que son de aplicación los artículos 107.1 y 107.2 TRLHL, pues si bien, ambos habían sido declarados inconstitucionales por la STC 59/2017, esta declaración solo afectaba a aquellos casos en que no hubiera un incremento. Sin embargo, el hecho conflictivo lo encontramos en la cuota tributaria resultante de aplicar el tipo de gravamen establecido en el artículo 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo previsto en el artículo 107.4 TRLHL, pues la misma supera la ganancia obtenida con la transmisión.

En consecuencia el Tribunal Constitucional considera que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia».

⁶ Jericó Asín, C., “¿Estamos ante el principio del fin del actual impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de Naturaleza Urbana?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm.4, 2017, p.203.

⁷ Vicente de la Casa, F., “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, núm.144/2012, p. 171.

Por tanto, todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible por mor del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo en un resultado confiscatorio, de ahí la declaración de inconstitucionalidad respecto al art.107.4, pero únicamente «en aquellos supuestos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento obtenido por el contribuyente» [FJ 5º a)], pues es la parte que excede la que se corresponde con el gravamen ilícito.

En cuanto al artículo 108.1 TRLHL, el Tribunal Constitucional, en el FJ anteriormente mencionado precisa que «la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art.108.1 TRLHL, pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria».

En cuanto a la extensión de efectos, el TC limitó las situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia a aquellas que, a la fecha de publicación no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no hayan sido objeto de resolución administrativa o judicial firme.

STS 1689/2020, de 9 de diciembre

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo declaró, en su Sentencia 1689/2020, la nulidad de una liquidación del IIVTNU por implicar un «alcance confiscatorio» cuando la cuota tributaria coincida con el incremento de valor de los terrenos derivado de su transmisión, es decir, cuando absorba la totalidad de la riqueza gravable.

La Sala Tercera va más allá de lo manifestado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 126/2019 que falló declarando la inconstitucionalidad de la cuota en la parte que exceda de la ganancia obtenida por vulnerar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad al gravar una renta inexistente. Así pues, el Tribunal Supremo lleva a cabo las siguientes matizaciones:

- (i) La capacidad económica, que debe ser respetada por todo tributo, puede ser real o potencial, pero nunca inexistente. Y aun existiendo plusvalía, la

prohibición de la confiscatoriedad actúa como límite a la exigibilidad a los contribuyentes, no pudiéndose comprometer su patrimonio o derecho de propiedad para cumplir con el pago de la carga tributaria.

- (ii) En cuanto a la prohibición de la confiscatoriedad, atendiendo a la Jurisprudencia del TEDH así como al mandato del Tribunal Constitucional, la misma debe interpretarse como «la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes ya que “lo que se prohíbe no es la confiscación, sino que la imposición tenga alcance confiscatorio”».

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en el FJ 3º manifiesta que el hecho de que la cuota tributaria absorba la totalidad del incremento «ha de reputarse escasamente respetuoso con las exigencias de la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional (art.31.1 CE)».

STC 182/2021, de 26 de octubre

Se plantea la inconstitucionalidad de los arts.107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, y aunque estos preceptos ya fueron objeto de otras cuestiones de inconstitucionalidad (STC 59/2017 y 126/2019), el Tribunal Constitucional argumenta que es lícito analizar de nuevo su constitucionalidad al no englobarse ese caso dentro de los supuestos respecto de los cuales estos artículos habían sido declarados inconstitucionales, pues en este caso se trata de una situación nueva en la que no hay transmisión con decremento, ni plusvalía inferior a la cuantía de la cuota tributaria. Por lo cual, en virtud de los arts. 164 CE y 38 LOTC no hay impedimento alguno para el planteamiento de esta cuestión de inconstitucionales respecto a los preceptos anteriormente mencionados.

En este caso lo que se analiza es si es acorde a la Constitución, que, existiendo una plusvalía derivada de la transmisión de un terreno urbano, esta sea inferior a la cuota objetivamente calculada, y por consiguiente, que la cuota a satisfacer resulte desproporcionada o excesiva aunque no llegue a absorber por completo el beneficio patrimonial obtenido.

La duda de constitucionalidad que se le suscita al órgano judicial es hasta qué punto se puede considerar que la carga fiscal exigida es «excesiva», pues lo prohibido por el principio de no confiscatoriedad es el agotamiento de la riqueza imponible, y a tal efecto

se pronunció en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en su FJ 9º: «obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si, mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art.33.1 de la Constitución».

Atendiendo a la interpretación del artículo 1 del Protocolo adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos contemplada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁸ se ha estimado que una carga fiscal del 52% es contraria a dicho precepto. En lo referente a la aplicación de la jurisprudencia del TEDH, el Alto Tribunal considera que «si bien no es parámetro de constitucionalidad, es herramienta hermenéutica *ex art.10.2 CE*». Asimismo, entiende que, a pesar de no haberse establecido un criterio generalizado de valoración de la carga fiscal, la doctrina del TEDH «exige que se respete el principio de proporcionalidad» ponderando «la existencia de un justo equilibrio».

Aunque afirma que la forma de cálculo no es contraria a derecho, en el FJ 5º d) matiza que «para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe, bien erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor; bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales), esto es, aquellos que previsiblemente o presumiblemente se producen con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana».

Por último, el Tribunal Constitucional razona que «la crisis económica ha convertido lo que podría ser un efecto aislado – la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado». Por ello concluye que no se puede mantener el actual sistema objetivo de determinación de la base imponible por resultar contrario al

⁸ SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo S.R.L. en liquidación c. Italia*; de 9 de marzo de 2006, asunto *Eko-Elda AVEE c. Grecia*; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. c. Hungría*, o de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*.

principio de capacidad económica como criterio de imposición en los términos del artículo 31.1 CE.

2.2. Posibilidad de invocar la STC 182/2021, de 26 de octubre

La cuestión conflictiva en torno a la posibilidad de invocar esta Sentencia la encontramos en la extensión de efectos que se encuentra delimitada en el en el FJ 6º de la misma, cuyo pronunciamiento es el siguiente:

«[...] b) no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. [...] también tienen la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art.120.3 LGT a dicha fecha».

Ante la duda de si nos hallamos con un acto firme cabe aclarar dicha cuestión a tenor de lo dispuesto en la STSJ Madrid de 22 de abril de 2021 en lo referente a la consideración de acto firme y consentido. En su FJ 2º manifiesta que: «Dispone el art.69 LJCA que “La sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso o de alguna de las pretensiones en los casos siguientes: [...] c) Que (el recurso) tuviera por objeto otras disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación”».

En consecuencia, se deduce que el acto en este supuesto planteado no ha adquirido todavía firmeza al ser susceptible de impugnación.

2.3. Procedencia de la nulidad de la liquidación practicada de oficio y consecuente devolución de ingresos indebidos

Ante la procedencia de la nulidad de la liquidación practicada de oficio se reconoce el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, de conformidad a lo plasmado en el artículo 15, apartado c) del RD 520/2005 y en el artículo 221.2 de la LGT.

Artículo 15 del RD 520/2005. Supuestos de devolución

1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.

Artículo 221 de la LGT. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

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

Cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 221 se procederá a la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan. Este procedimiento se desarrolla en los artículos 17 a 19 del RD 520/2005.

Sin embargo, en el supuesto planteado se procederá a la ejecución de la devolución directamente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 221.2 de la LGT en relación con el artículo 20 del RD 520/2005. Asimismo, se atenderá a lo establecido en el artículo 131.2 del RD 1065/2007 respecto a la devolución de oficio.

Artículo 131 del RD 1065/2007. Ejecución de las devoluciones tributarias.

2. Cuando se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en sentencia u otra resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos, el órgano competente procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos. A estos efectos, para que los órganos competentes de la Administración procedan a cuantificar y efectuar la devolución bastará copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial.

La cantidad a devolver estará constituida por la suma de las siguientes cantidades (artículo 16 RD 520/2005):

- a) *El importe del ingreso indebidamente efectuado.*
- b) *Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.*
- c) *El interés de demora vigente a lo largo del periodo en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.*

Al hilo de lo anterior cabe mencionar la STSJ AR 66/2022, de 15 de febrero de 2022 respecto a la devolución de ingresos indebidos atendiendo a la inexigibilidad prevista en la STC 182/2021.

2.4. Nueva regulación del RDL 26/2021, de 9 de noviembre: Efectos materiales y temporales

A consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos citados en la STC 182/2021 se produjo un importante vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la exigibilidad de este tributo. Es por lo que el Alto tribunal exhortó, en el FJ 6º, al legislador para que, en ejercicio de su libertad de configuración normativa, efectuase las modificaciones o adaptaciones pertinentes para adecuar el régimen legal del impuesto a las exigencias del artículo 31.1 CE.

El RDL 26/2021 modifica diversos artículos del TRLHL con el fin de adaptar la normativa a los pronunciamientos del TC recaídos en estos últimos años.

En primer lugar, incorpora la facultad de los sujetos pasivos para acreditar la inexistencia de incremento de valor, en cuyo caso se produciría un supuesto de no sujeción, que es otra de las novedades incorporadas en el artículo 104.5 TRLHL, dando cumplimiento así al mandato de la sentencia del TC 59/2017.

Esta acreditación requiere aportar los títulos de adquisición y transmisión, que será el valor del que se partirá como regla general, salvo que exista un valor comprobado mayor por parte de la Administración tributaria. Para garantizar el funcionamiento de este nuevo supuesto de no sujeción los apartados 4 y 8 del artículo 110 del TRLHL otorgan las facultades de comprobación a favor de los ayuntamientos y la posibilidad de firmar convenios de colaboración con las comunidades autónomas.

En segundo lugar, en el artículo 107.5 del TRLHL establece que los interesados podrán acreditar un importante de incremento de valor inferior al resultante de la aplicación de los coeficientes, que serán objeto de análisis posterior, y en cuyo caso, se tomará como base imponible del IIVTNU el importe del incremento de valor acreditado y no el resultante de la aplicación de los coeficientes. Con esto se pretende cumplir el mandato de las sentencias del TC 126/2019 y 182/2021.

Finalmente, el RDL dispone una nueva redacción de los apartados 1,2 y 4 del artículo 107 del TRLHL, regulando la determinación de la base imponible por aplicación de los coeficientes de forma completamente distinta a la dispuesta anteriormente.

Por una parte, se permite a los ayuntamientos reducir, en sus ordenanzas fiscales, a estos efectos, el valor catastral hasta un máximo del 15%. Por la otra, se fijan coeficientes en función del periodo de generación teniendo en consideración la evolución del mercado inmobiliario, cuyo valor máximo se regula en el artículo 107.4 TRLHL.

Además, se establece un coeficiente de 0,14 para los periodos inferiores al año, los cuales hasta el momento no se computaban. En tales supuestos, el coeficiente anual se prorrateará teniendo en cuenta el número de meses completos.

Todas estas modificaciones se han de plasmar en las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos en un plazo de seis meses a contar desde la entrada en vigor (10 de noviembre de 2021), en virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única de este RDL. Concretamente el Ayuntamiento de Huesca, en cumplimiento de esta Disposición, adaptó la Ordenanza nº3 a la nueva normativa en fecha 2 de marzo de 2022.

Atendiendo a los efectos temporales, la nueva normativa del impuesto de plusvalía municipal no prevé efectos retroactivos, y así se dispone en la Disposición Final Tercera del Real Decreto-Ley.

Además, el artículo 10.2 de la LGT establece que: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.”

En atención a esto, esta regulación solo es aplicable y exigible respecto a hechos imposables devengados a partir del 10 de noviembre de 2021. A estos efectos conviene recordar que el impuesto se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito; o cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio (artículo 109.1 TRLHL).

Trasladando todo lo anterior al supuesto concreto, no es posible aplicar dicha regulación, pues el hecho imponible se ha devengado en la fecha de la compraventa, la cual es anterior a la entrada en vigor de esta regulación. Por lo que la determinación de la cuota tributaria objeto de dictamen por su confiscatoriedad se realiza con base en la normativa vigente en la fecha del devengo tanto a nivel estatal (RDL 2/2004) como a nivel municipal (Ordenanza Fiscal nº3 vigente hasta el 30 de abril).

En relación con la irretroactividad cabe mencionar la Consulta Vinculante de la DGT V3074-21, de 7 de diciembre de 2021, que contradice la interpretación realizada por el Ayuntamiento de Barcelona.

V.- CONCLUSIONES

El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo con una larga trayectoria continuamente cuestionada, pues en diversas ocasiones se ha discutido su constitucionalidad por defectos en su configuración. Consecuencia de ello, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto declarando su inconstitucionalidad, siendo el último pronunciamiento (STC 182/2021) en el que se pretende basar el recurso contencioso – administrativo, cuya viabilidad se analiza en este dictamen de acuerdo con la interpretación llevada a cabo por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo del inciso segundo del artículo 46.1 LJCA. Lo que ha implicado esta interpretación, como ya he detallado en el primer apartado de este dictamen, ha sido la inaplicación del plazo de seis meses para impugnar en la vía jurisdiccional en aquellos supuestos en los que se desestima la pretensión por falta de resolución expresa por parte de la Administración, es decir respecto a aquellos supuestos en los que media el silencio administrativo negativo.

En cuanto a la configuración del impuesto, una de las consultas vinculantes citadas indica que este impuesto fue creado para conseguir que los titulares de las fincas devolviesen las revalorizaciones ocasionadas por las mejoras urbanísticas que se hayan desarrollado en dicho terreno, sometiendo las mismas a gravamen. Sin embargo, esta configuración con base en el artículo 47 CE ha quedado en desuso, pues lo cierto es que de las normas reguladoras, tanto a nivel estatal como a nivel municipal (ordenanzas fiscales) no cabe deducir que lo que se pretenda sea eso. Analizando las reglas de cálculo, vigentes hasta la modificación normativa por el Real Decreto Ley 26/2021, siempre va a resultar una liquidación con la que engrosar las arcas públicas, sin que en ningún caso se justifique ésta en las supuestas revalorizaciones que hayan beneficiado al contribuyente y que a su vez, sean objeto de gravamen por su relación directa con el hecho imponible.

Como se ha ido haciendo referencia a lo largo del dictamen, la base imponible del citado impuesto viene determinada por el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, el cual se pone de manifiesto con la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre tales terrenos. Sin embargo, el IIVTNU se exigía aun cuando el transmitente o constituyente, es decir cuando el obligado tributario experimentaba pérdidas.

Es decir, el método objetivo de cuantificación de la base imponible permitía hallar el incremento de valor necesario para la exigibilidad del impuesto, con independencia de que la transmisión se haya realizado con beneficios o con pérdidas. No obstante, esta configuración del impuesto colisionaba con el principio de capacidad económica regulado en la Constitución Española, y el cual se encuentra limitado por el principio de no confiscatoriedad, regulado también en este cuerpo normativo.

El principio de capacidad económica impide gravar situaciones o actos en los que no se manifiesta dicha capacidad. Y ello es precisamente lo que ocurre con el impuesto cuando se gravan situaciones en las que se experimentan pérdidas, ya sea por un decremento de valor derivado de la transmisión como por una cuota tributaria que agote, o incluso supere el beneficio obtenido. Así pues, carece de sentido estimar que la transmisión de un terreno de naturaleza urbana que genere pérdidas sea una manifestación real o potencial de capacidad económica.

Es por todo ello que en esta última sentencia, el Tribunal Constitucional ha optado por no mantener el sistema objetivo de determinación de la base imponible, aplicado hasta el momento, incluso para la determinación de los valores que se discuten en el caso planteado en este dictamen, pues a efectos temporales no es imputable la nueva normativa. La crisis económica ha evidenciado que la inexistencia de incrementos o las pérdidas por exigibilidad de cuotas excesivas sean efectos generalizados.

Como ya he mencionado la nueva normativa se hace eco de esta modificación mediante el establecimiento de un método de cálculo alternativo basado principalmente en la comparación de las escrituras de adquisición y de transmisión que se venía tomando como medio probatorio desde la STC 59/2017 y que fue validada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de julio de 2018, en la que le otorga un importante valor probatorio.

Este método alternativo a la aplicación de los coeficientes permite obtener un valor mucho más consecuente con el hecho imponible que se pretende gravar, es decir, con el incremento de valor como manifestación de capacidad económica. Asimismo, la reducción de los coeficientes aplicables para la determinación de la cuota tributaria conlleva la obtención de cuotas mucho más limitadas y congruentes con la evolución del mercado.

Volviendo al eje principal objeto de dictamen, del análisis de la normativa aplicable al caso se desprende que la cuota tributaria exigida a Don Elías es confiscatoria, y por tanto susceptible de impugnación con base en los pronunciamientos mencionados en el apartado 2.2. En dichos pronunciamientos se declara el carácter confiscatorio de todas aquellas situaciones en las que el pago del impuesto suponga un agravio tal como la privación, ya sea parcial o total del beneficio obtenido, entiendo éste como una manifestación de capacidad económica.

Asimismo, la procedencia de la nulidad de la liquidación practicada de oficio conlleva la respectiva devolución de ingresos indebidos en los términos mencionados.

VI.- BIBLIOGRAFÍA

- ❖ VICENTE DE LA CASA, F., “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, núm.144/2012, p.171.
- ❖ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., “El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.3/2018, Editorial Aranzadi, p.9.
- ❖ ALARCÓN GARCÍA, G., “Manual del sistema tributario español”, Civitas, Madrid, 2000, p.28.
- ❖ CORS MEYA, X., “Los principios de justicia tributaria en la LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp.99 y 100.
- ❖ JERICÓ ASÍN, C., “¿Estamos ante el principio del fin del actual impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de Naturaleza Urbana?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm.4, 2017, p.203.
- ❖ MOLINOS RUBIO, L.M., “El impuesto sobre el incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la autonomía local: Medidas tributarias y financieras”, *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, núm.5, 2013, p.347.