Universidad de Valladolid

icava
Ilustre Colegio de
Abogados de Valladolid

Facultad de Derecho

Máster en Abogacía y Procura

La plusvalía municipal

Presentado por:

Jose María Hernández Carretero

Tutelado por:

D. Antonio Arenales Rasines

Valladolid, febrero de 2025

ÍNDICE

1. SUPUESTO DE HECHO..... 5

2. HISTORIA Y EVOLUCIÓN DEL IIVTNU. 6

3. CUESTIONES CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIA CLAVE 8

3.1. Principio de capacidad económica y el artículo 31 CE: fundamentos y aplicación en el IIVTNU. 8

3.2 Jurisprudencia relevante del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU. 9

3.3 Adaptación legislativa al principio de capacidad económica: el Real Decreto-ley 26/2021...... 14

4. ANÁLISIS JURÍDICO DEL SUPUESTO DE HECHO.....15

4.1 Descripción del caso: hechos relevantes y antecedentes...... 15

4.2 Aplicación del régimen especial de reestructuración fiscal (Capítulo VII del Título VII de la LIS). 17

4.3 Interpretación de la disposición adicional segunda de la LIS. 19

4.4 Alegaciones basadas en jurisprudencia constitucional...... 21

5. ESTRATEGIA DE DEFENSA Y RESOLUCIÓN DEL CASO..... 23

5.1. Procedimientos especiales de revisión: fundamentos y jurisprudencia..... 24

5.2. Revisión de actos nulos de pleno derecho...... 26

5.3. Examen del fondo del asunto...... 35

6. REFLEXIONES CRÍTICAS Y CONCLUSIONES..... 37

7. BIBLIOGRAFÍA 41

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
- CE: Constitución Española
- FJ: Fundamento Jurídico
- IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- LGT: Ley General Tributaria
- LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
- LOTC: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo
- TSJCL: Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León
- TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

1. SUPUESTO DE HECHO.

Con fecha 30 de septiembre de 2006, la entidad Horizon Builders S.A. (en adelante, Horizon Builders), dedicada al desarrollo y producción inmobiliaria, adquirió en Valladolid un inmueble de naturaleza urbana en el centro de la ciudad, con el fin de poder llevar a cabo un proyecto de revalorización del mismo. En concreto, adquirieron la finca registral 2801, con referencia catastral 1234567JK8919H0001DF. El precio de adquisición que se refleja en el Decreto dictado por el Juzgado de Primera Instancia número 2 de Valladolid fue de 1.751.650,48 euros.

Con el paso del tiempo, fruto de la crisis inmobiliaria de 2008, la empresa enfrentó severas dificultades financieras debido a como esta recesión afectó el valor de mercado de sus propiedades. En 2013, Horizon Builders se inclinó por reorganizar su estructura mediante una escisión parcial, creando una nueva sociedad: UrbanSpace S.L (en adelante: UrbanSpace). A esta nueva sociedad le fueron transmitidos varios activos, entre los que se encontraba el inmueble adquirido en 2006. Esta operación fue llevada a cabo bajo el régimen especial de reestructuración fiscal, contemplado en el Capítulo VII del Título de la LIS.

En 2016, UrbanSpace, ante una necesidad urgente de liquidez, decidió vender el inmueble a un tercero por importe de 788.061,00 euros, produciéndose una pérdida económica significativa comparándolo con el precio de adquisición pagado años antes.

Pese a ello, al formalizar la venta, el Ayuntamiento de Valladolid giró en junio de 2017 la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), calculando la base imponible de acuerdo con el incremento del valor catastral del terreno entre 2006 y 2016, por importe de 3.302,88 euros.

Acude a mi despacho Don Javier Baena Walther, representante de la entidad UrbanSpace considerando que la liquidación del impuesto es injusta, ya que ha sufrido una pérdida económica real en la operación.

2. HISTORIA Y EVOLUCIÓN DEL IIVTNU.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es un tributo municipal regulado por los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL). Este impuesto grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos cuando se produce la transmisión de su propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales limitativos del dominio.

El IIVTNU ha sido una figura impositiva bastante controvertida en el ámbito de los tributos municipales desde su regulación en la Ley 39/1988. Esta controversia radica en la forma de cuantificar la base imponible, la cual se calculaba mediante criterios ajenos al mercado, como un porcentaje del valor catastral del terreno en la fecha de su enajenación, presuponiendo siempre la existencia de una plusvalía por la única razón del transcurso del tiempo.[1]

Históricamente, este tributo tiene sus orígenes en el Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, establecido por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, que facultaba a los ayuntamientos a gravar el aumento de valor de los terrenos dentro de sus jurisdicciones.[2] Con el tiempo, evolucionó hasta convertirse en el IIVTNU consolidado en la Ley 39/1988, y posteriormente en el TRLRHL, manteniendo su papel como una fuente esencial de ingresos municipales. Sin embargo, su método de cálculo tradicional, basado en un porcentaje del valor catastral al momento de la transmisión, presume siempre la existencia de un incremento de valor por el simple transcurso del tiempo, ignorando las fluctuaciones reales del mercado inmobiliario.

La crisis financiera del 2008, que golpeó con creces el sector inmobiliario español con el denominado estallido de la burbuja inmobiliaria, fue fruto de diversos factores: facilidades de entidades de crédito, precios de la vivienda, etc.[3] Esta recesión puso de manifiesto numerosos comportamientos del mercado inmobiliario, pero especialmente uno fundamental para el estudio que nos compete: la pérdida del valor de los terrenos.[4]

[1] Opinión Cinco Días, El País, 2021
[2] Albiñana García-Quintana, C. (1985) p.628
[3] Álvarez Alba, (2017), pp. 19-24
[4] Molinos Rubio, L. M.ª, (2022), p. 288

Este contexto no solo evidenció las debilidades estructurales del sistema económico, sino que también expuso las limitaciones del IIVTNU. El método de cálculo del impuesto, basado en incrementos teóricos del valor catastral, demostró estar desconectado de la realidad económica, al gravar situaciones en las que los terrenos habían perdido valor, en lugar de incrementarlo. Esto generó un incremento significativo en la litigiosidad, ya que muchos contribuyentes se vieron obligados a tributar incluso en ausencia de una verdadera capacidad económica, contraviniendo el principio constitucional recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE).

En este contexto, es ilustrativo analizar la evolución de las liquidaciones del IIVTNU en Castilla y León entre los años 2007 y 2021. Los datos, obtenidos del Consejo de Cuentas de Castilla y León, reflejan tanto el impacto de la crisis como la recuperación económica posterior y el efecto de la jurisprudencia constitucional en 2017:

Provincia	**2007**	**2008**	**2011**	**2014**	**2017**	**2020**	**2021**
Ávila	3.636.217	3.412.844	3.514.772	4.570.095	3.991.0.38	2.676.057	5.472.156
Burgos	16.276.764	11.428.325	12.130.294	12.330.874	19.767.706	11.805.398	9.023.094
León	7.706.522	7.694.983	8.605.712	10.201.876	11.249.081	6.664.907	7.506.997
Palencia	2.930.361	1.973.977	2.297.792	2.912.064	3.078.539	1.611.463	1.132.666
Salamanca	7.787.920	7.264.720	7.120.467	8.114.723	10.841.739	9.193.220	10.830.792
Segovia	2.161.191	2.277.638	3.018.229	3.522.461	4.122.529	1.349.558	2.305.939
Soria	1.206.002	666.536	1.959.808	1.987.064	1.204.094	3.291.318	1.544.250
Valladolid	12.083.152	8.065.361	9.718.650	11.910.663	12.710.643	10.261.364	12.259.099
Zamora	2.434.382	2.271.251	1.862.072	2.526.622	3.216.212	2.819.004	3.181.041
TOTAL	**56.222.511**	**45.055.634**	**50.227.796**	**58.076.441**	**70.181.581**	**49.672.289**	**53.256.035**

Fuente: Liquidación presupuestaria OVEL, para los ejercicios 2007 y 2008. Cuenta General rendida con fecha de corte 31/12/2021 para los ejercicios 2011, 2014, 2017 y 2020, y con fecha de corte 31/12/2022 para 2021.

Los datos[5] reflejan una caída significativa de las liquidaciones entre 2007 y 2008, coincidiendo con la crisis financiera, seguida de una recuperación progresiva que alcanzó su punto máximo en 2017, año en que el TC dictó la STC 59/2017. Esta sentencia declaró inconstitucionales varios artículos del TRLRHL, que gravaban situaciones carentes de capacidad económica,

[5] Consejo de Cuentas de Castilla y León, 2023, p. 31

marcando el inicio de una reforma normativa que culminó con el Real Decreto-ley 26/2021.

Las sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), entre ellas la STC 59/2017, la STC 26/2017 y la STC 37/2017, han puesto de manifiesto que, si bien el IIVTNU no es inconstitucional en su conjunto, su aplicación resulta contraria al ordenamiento jurídico en los casos en que grava incrementos ficticios. Estas resoluciones subrayaron la necesidad de reformar el impuesto para alinearlo con los principios de capacidad económica y justicia tributaria.

El presente trabajo aborda, desde una perspectiva jurídico-fiscal, las principales deficiencias estructurales del IIVTNU, el impacto de las sentencias constitucionales y las reformas recientes. Asimismo, se analiza su configuración actual, los desafíos normativos pendientes y se proponen medidas para construir un modelo tributario más equitativo y eficiente.

3. CUESTIONES CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIA CLAVE

3.1. Principio de capacidad económica y el artículo 31 CE: fundamentos y aplicación en el IIVTNU.

Uno de los pilares fundamentales que rige el sistema tributario español es el principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 31 CE. Este precepto establece lo siguiente: ***"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."***[6] Por tanto, atendiendo a lo establecido en este precepto, se debe garantizar por parte del legislador y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) el deber de garantizar que los impuestos reflejen de manera equitativa la carga tributaria de los ciudadanos y empresas.[7]

En el contexto del IIVTNU este principio adquiere especial importancia, dado el peculiar sistema de cálculo del impuesto que, tradicionalmente, ha presumido un incremento de valor basado en el valor catastral del terreno y un coeficiente fijado por la normativa local. Este

[6] Constitución Española, art. 31. Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.
[7] Rodríguez Bereijo, Á. (1992). p.25

enfoque, en muchos casos, desconoce la realidad económica de las operaciones, dando lugar a situaciones en las que se grava una plusvalía ficticia o inexistente.[8]

Según la STC 26/2017, de 16 de febrero el principio de capacidad económica, reconocido como un principio constitucional, prohíbe al legislador crear impuestos cuya base u objeto gravado no represente una expresión real o potencial de riqueza. Esta sentencia, además, considera que la contribución de los gastos públicos ha de hacerse ***"de acuerdo con su capacidad económica"*** y ***"no de cualquier manera"***[9] en contraposición a otros principios como el de progresividad, que operan singularmente respecto de cada persona.

La idea de justificar el impuesto en las plusvalías inmerecidas no respalda su estructura. Gravaría tanto las plusvalías inmerecidas como las merecidas, no permitiría determinar con precisión la cantidad específica de plusvalía inmerecida considerando las inversiones y aportaciones, además de que el hecho de aludir a un objetivo constitucional no justifica la configuración específica del impuesto. Este debe fundamentarse en el principio de capacidad económica, y resulta irrelevante cuánto haya intervenido la Administración si, al final, la plusvalía no existe o no se genera.[10]

3.2 Jurisprudencia relevante del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU.

El año 2017 fue un año clave considerando los recursos judiciales que se interpusieron contra las liquidaciones del IIVTNU, dando lugar a cuatro sentencias del TC relativas a la cuestión de inconstitucionalidad de algunos principios de la regulación del impuesto. Las STC fueron pronunciadas en relación con la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, que regula el IIVTNU en el Territorio Histórico de Guipúzcoa[11]; posteriormente, respecto a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Territorio Histórico de Álava[12]; después, en lo dispuesto por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[13]; y, finalmente, en lo establecido por la Ley Foral

[8] Estéfano Álvarez, T (2021) p.178-180
[9] Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia 26/2017, de 16 de febrero*. Boletín Oficial del Estado, núm. 62, de 14 de marzo de 2017
[10] Colao Martín, P.A. (2016), p. 58
[11] Sentencia Tribunal Constitucional (2017) núm. 26/2017 de 16 febrero, Cuestión de Inconstitucionalidad 1012/2015.
[12] Sentencia Tribunal Constitucional (2017) núm. 37/2017 de 1 de marzo, Cuestión de Inconstitucionalidad 6444/2015.
[13] Sentencia Tribunal Constitucional (2017) núm. 59/2017 de 11 de mayo, Cuestión de Inconstitucionalidad 4864/2016. RTC/2017/59.

2/1995, de 10 de marzo, sobre las haciendas locales de Navarra[14].

Estas sentencias, con especial importancia de la STC 59/2017, de 16 de febrero, fueron clave en la configuración jurídica del IIVTNU dado que, en las resoluciones, el TC declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, en la medida que sometían a tributación situaciones en las que no existía un incremento de valor real en los terrenos de naturaleza urbana, antagonizando con lo dispuesto en el principio de capacidad económica.

El TC también sostuvo que, si la aplicación parcial del tributo genera un efecto contrario a la equidad, este efecto no convierte automáticamente a la norma en contraria a los principios establecidos en el artículo 31.1 CE, y en particular al principio de justicia tributaria. Establece que esto ocurriría si dicha afectación careciera de una justificación legítima o si, aun estando justificada, fuera desproporcionada, de modo que el perjuicio causado a los principios constitucionales superara el beneficio que se busca alcanzar con su finalidad.

Estas resoluciones obligaron a los ayuntamientos a una revisión de sus procedimientos de liquidación del IIVTNU, estableciendo la necesidad de probar la existencia de un incremento real para que se pudiera exigir el impuesto. Este cambio jurisprudencial se vio refrendado con otras sentencias posteriores del TC.

La STC 126/2019 también se erige como un pronunciamiento fundamental en la interpretación del principio de capacidad económica, en relación con el sistema objetivo de cálculo del IIVTNU[15]. Este sistema, diseñado en virtud del artículo 107.4 del TRLRHL, establece una fórmula rígida y abstracta para la determinación de la base imponible, basada exclusivamente en el valor catastral del terreno y en la aplicación de coeficientes predeterminados según el tiempo de tenencia del bien.

El sistema objetivo de cálculo, en su configuración previa a la declaración de inconstitucionalidad parcial, presentaba un problema estructural: su desconexión con la realidad económica individual de los contribuyentes. Este método imponía un gravamen que, en numerosas ocasiones, no guardaba relación con el incremento patrimonial efectivo

[14] Sentencia Tribunal Constitucional (2017) núm. 72/2017 de 5 de junio, Cuestión de Inconstitucionalidad 686/2017. RTC/2017/72

[15] Duque Villanueva, J. C., Ortega Carballo, C., Losada González, H. y Quadra-Salcedo Janini, T. de la (2020).

derivado de la transmisión del terreno, lo que podía resultar en la exigencia de tributos sobre rentas inexistentes o ficticias. Dicho desajuste vulneraba de forma manifiesta el principio de capacidad económica, al gravar situaciones en las que el contribuyente no había experimentado una ganancia real, e incluso en algunos casos, cuando había incurrido en una pérdida patrimonial.

La sentencia subraya que la aplicación de un sistema objetivo de cálculo, por su propia naturaleza, debe respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, no confiscatoriedad y capacidad económica, debiendo evitar cualquier forma de gravamen que exceda el beneficio patrimonial efectivamente obtenido. En este sentido, el TC declara inconstitucional el artículo 107.4 del TRLRHL en aquellos supuestos en los que el sistema objetivo de cálculo derive una cuota tributaria que supere la ganancia patrimonial realmente obtenida. Este exceso, conforme al fundamento jurídico (en adelante: FJ) 4 de la sentencia, constituye un gravamen ilícito de una renta inexistente, en abierta contradicción con los límites y principios que deben regir el sistema tributario.

Asimismo, la STC 126/2019 establece un marco interpretativo que insta al legislador a adaptar el régimen jurídico del IIVTNU a las exigencias constitucionales, en línea con las consideraciones previamente expuestas en la STC 59/2017. Este llamado legislativo busca garantizar que el sistema objetivo de cálculo no solo sea técnicamente operativo, sino que también respete la esencia del principio de capacidad económica, articulando un mecanismo impositivo más equitativo y proporcional.

En suma, el fallo de la STC 126/2019 evidencia la necesidad de revisar los sistemas objetivos de cálculo en el ámbito tributario, a fin de evitar que estos, bajo la apariencia de simplicidad técnica, se conviertan en herramientas que comprometan la legitimidad constitucional del sistema impositivo. Esta sentencia se configura, por tanto, como un precedente esencial en la configuración de un sistema tributario que, sin renunciar a la eficiencia administrativa, garantice una adecuada correspondencia entre el hecho imponible, la base imponible y la capacidad económica real del contribuyente.

Finalmente, debemos hacer mención a la fundamental STC 182/2021, de 26 de octubre, marcando un hito jurisprudencial en relación a la inconstitucionalidad del IIVTNU. Este pronunciamiento surge de la cuestión de inconstitucionalidad número 4433-2020, planteada

por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía respecto a los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004. La cuestión debatida se centraba en determinar si la relación entre la cuota tributaria resultante y el incremento real de valor del terreno podría implicar una carga fiscal desproporcionada, hasta el punto de infringir la prohibición de confiscatoriedad que debe establecer un límite al impuesto.[16]

Esta resolución, en contraposición a las anteriores que evitaron abordar la imprescindible reforma del impuesto y evidenciaron la inacción del legislador al no afrontarla, hizo inevitable que el TC interviniese de nuevo. En este caso, el enfoque estuvo en los casos donde la plusvalía calculada según las reglas del impuesto supera la plusvalía real obtenida. La STC 182/2021, en este sentido, declara inconstitucionales y nulos aquellos preceptos que aplican un método fijo para calcular la base imponible del impuesto, siempre que se presuma un aumento en el valor de los terrenos durante el periodo gravado, sin importar si dicho incremento realmente existió o cuál fue su cuantía exacta.

Esta sentencia refuerza el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, estableciendo que la contribución de cada individuo al sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse no de forma arbitraria, sino "en función de su capacidad económica"[17]

El TC establece que la renuncia del legislador a gravar conforme a la capacidad económica real manifestada en el hecho imponible mediante la implementación de bases objetivas o estimativas no puede basarse en arbitrariedades. Esa renuncia requeriría de una justificación objetiva y razonable, que debe ser más sólida cuanto mayor sea el distanciamiento del método objetivo elegido respecto de la realidad. Y, como establece Calvo Verguez (2022), **"*el mantenimiento de un sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulneraba el principio de capacidad económica como criterio de imposición*"**

[16] Tribunal Constitucional. (2021). *Cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433-2020 sobre los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004*. Boletín Oficial del Estado, núm. 308, de 25 de diciembre de 2021.
[17] Ibíd.

El TC lleva a cabo un estudio sobre si el método objetivo de cuantificación del IIVTNU puede respaldarse en algún fundamento válido. Por un lado, descartan su justificación por razones extra fiscales, ya que, en su configuración actual, el impuesto no se ajusta al objetivo establecido en el último inciso del artículo 47 CE. Por otro lado, tampoco se puede considerar que las disposiciones impugnadas actúen como una norma antifraude, ni que sea técnicamente inviable diseñar un método alternativo de cálculo de la plusvalía, dado que existen precedentes de fórmulas diferentes en regulaciones anteriores al amparo de la Ley 39/1988.[18]

Asimismo, según señala el TC para que el método de cálculo de la base imponible sea legítimo desde el punto de vista constitucional, deberían de cumplirse, al menos dos de las siguientes condiciones: no ser la única vía para la determinación de la base imponible o darse la posibilidad de gravar incrementos de valor medios, presuntos o potenciales, que presumiblemente se generarían con el transcurso del tiempo.

Es reseñable también, lo expuesto en el FJ 6 de la STC: "Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) a dicha fecha."[19]

El TC, delimita el alcance para preservar la seguridad jurídica y evitar la revisión indiscriminada de situaciones tributarias ya consolidadas. Sin embargo, esta decisión puede ser vista como una restricción para quienes podrían haber tenido un derecho legítimo a la revisión de su situación tras la declaración de inconstitucionalidad del impuesto.

[18] Guervós Maíllo, M. Á. (2022) p.420-421
[19] Tribunal Constitucional. (2021). *Sentencia 182/2021, de 26 de octubre*. Boletín Oficial del Estado, núm. 259, de 25 de noviembre de 2021.

3.3 Adaptación legislativa al principio de capacidad económica: el Real Decreto-ley 26/2021.

La STC 182/2021 incluye también en su sexto FJ 6, un mandato para el legislador, emplazándole a modificar la norma para ajustar el impuesto cumpliendo así con los requisitos de constitucionalidad establecidos por el TC en esta resolución y en sus fallos previos. A este respecto el Real Decreto-ley 26/2021, moldea el TRLHL con el fin de atender las disposiciones del TC realizando los ajustes necesarios en la normativa aplicable al IIVTNU.

Este Real Decreto-Ley permite al contribuyente optar entre dos métodos de cálculo alternativos para determinar la base del impuesto: en primer lugar, un sistema de estimación objetiva, basado en coeficientes determinados por ayuntamientos, actualizables anualmente, y por otro lado, un método de cálculo de la plusvalía real, basado en la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. El contribuyente podrá optar por el método que le resulte más favorable, garantizando así mayor justicia tributaria. Además, se introduce un supuesto de no sujeción para los casos en los que no se haya producido un incremento real en el valor del terreno, alineándose con los pronunciamientos previos del TC.

El Real Decreto-ley también incluye la imposición de plusvalías generadas en menos de un año, incorporando novedades que permiten gravar transacciones con carácter especulativo. Asimismo, se establece un plazo de seis meses para que los ayuntamientos adapten sus ordenanzas fiscales a las nuevas disposiciones, asegurando la aplicabilidad inmediata del régimen transitorio dispuesto en la norma.

Finalmente, mencionar que carece de efectos retroactivos, por lo que no resulta aplicable a hechos imponibles devengados antes de su entrada en vigor. Este punto respeta las situaciones jurídicas consolidadas y las directrices marcadas por el TC en pronunciamientos anteriores.

En definitiva, el Real Decreto-ley 26/2021 constituye una respuesta normativa que busca equilibrar las exigencias de los pronunciamientos constitucionales con la necesidad de garantizar los recursos municipales, a través de un sistema más equitativo y ajustado a la realidad económica.[20]

[20] Uría Menéndez. (2021).

4. ANÁLISIS JURÍDICO DEL SUPUESTO DE HECHO

4.1 Descripción del caso: hechos relevantes y antecedentes.

En el supuesto que nos compete, se nos plantea un conflicto relacionado con la liquidación del IIVTNU por parte del Ayuntamiento de Valladolid, en contexto de la transmisión de un inmueble de naturaleza urbana que había sufrido una pérdida económica real. Para la adecuada contextualización de los hechos y limitación del marco jurídico aplicable, debemos exponer los elementos relevantes que configuran el supuesto y los antecedentes normativos y jurisprudenciales que inciden en la resolución.

El origen del caso se remonta a la fecha de adquisición de un inmueble, el 30 de septiembre de 2006, por parte de la sociedad Horizon Builders, S.A. La adquisición, formalizada mediante Decreto del Juzgado de 1ª Instancia número 2 de Valladolid, tuvo como como contrapartida un precio de un millón setecientos cincuenta y un mil seiscientos cincuenta euros con cuarenta y ocho céntimos de euro (1.751.650,48€), acorde a su valor de mercado en ese momento. Horizon Builders, empresa dedicada al desarrollo y producción inmobiliaria, adquirió la finca registral 2801 con referencia catastral 1234567JK8919H0001DF, con el propósito de llevar a cabo un proyecto de revalorización. Sin embargo, el estallido de la crisis económica de 2008 tuvo un impacto severo en el sector inmobiliario, generando una depreciación generalizada en el valor de mercado de los activos de la entidad y afectando gravemente su viabilidad financiera.

Ante esta situación, en 2013 Horizon Builders decidió reorganizar su estructura empresarial mediante una escisión parcial. Esta operación, diseñada como un mecanismo de optimización financiera, dio lugar a la creación de una nueva sociedad denominada UrbanSpace S.L., a la cual se transmitieron diversos activos, entre los que se encontraba el inmueble adquirido en 2006. Dicho proceso se ejecutó al amparo del régimen especial de reestructuración fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), lo que permitió la neutralidad fiscal de la operación.

En 2016, UrbanSpace S.L., enfrentada a una urgente necesidad de liquidez, procedió a la enajenación del inmueble en cuestión por un importe de setecientos ochenta y ocho mil sesenta y un euros (788.061,00€), generándose una pérdida económica significativa al compararse este precio de venta con el valor de adquisición inicial del bien. Pese a esta

disminución real en el valor económico del inmueble, el Ayuntamiento de Valladolid practicó la liquidación del IIVTNU correspondiente a la transmisión, calculando la base imponible del impuesto sobre la base del incremento del valor catastral del terreno entre 2006 y 2016. La metodología aplicada por la Administración ignoró las circunstancias económicas reales que habían llevado a una disminución efectiva del valor de mercado del bien, centrándose exclusivamente en el criterio normativo relativo a la evolución de los valores catastrales.

La entidad UrbanSpace S.L., representada por Don Javier Baena Walther, acude a este despacho profesional argumentando que la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento resulta injusta, dado que contradice tanto el principio constitucional de capacidad económica como la doctrina jurisprudencial consolidada que exige la existencia de un incremento real de valor para que pueda exigirse dicho tributo. En este sentido, resulta imprescindible contextualizar el presente caso en el marco de las reformas normativas y pronunciamientos jurisprudenciales que han delimitado el alcance y los límites del IIVTNU en situaciones de pérdida económica.

El IIVTNU, regulado en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, se configura como un tributo de carácter directo que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión. Sin embargo, su diseño normativo, basado en criterios objetivos como la evolución de los valores catastrales y no en la existencia de un incremento real, ha sido objeto de constantes cuestionamientos. Así, el TC, en su sentencia 59/2017, declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos del TRLRHL en aquellos casos en los que no se produce un incremento real del valor, criterio que ha sido reafirmado en resoluciones posteriores, como la sentencia 182/2021. Estas resoluciones, como hemos comentado, subrayan que el principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 31 CE, exige que la base imponible de este impuesto refleje la realidad económica de la transmisión.

Adicionalmente, la operación de escisión parcial llevada a cabo por Horizon Builders en 2013, al acogerse al régimen especial de reestructuración fiscal previsto en los artículos 76 y siguientes de la LIS, subraya la necesidad de analizar las implicaciones fiscales específicas de este régimen en la operación de 2016. Este marco normativo, diseñado para facilitar la neutralidad fiscal en procesos de reorganización empresarial, implica la subrogación de los valores fiscales de los activos en la entidad receptora, cuestión que resulta central para

determinar la procedencia o no de la liquidación practicada por el Ayuntamiento.

En conclusión, el análisis de los hechos y antecedentes del caso permite delimitar las cuestiones jurídicas esenciales: por un lado, la procedencia de la liquidación del IIVTNU en un contexto de pérdida económica real y, por otro, el alcance del régimen especial de reestructuración fiscal y su incidencia en el tratamiento tributario de la transmisión realizada. Ambos aspectos se sitúan en el centro del conflicto planteado y serán objeto de análisis.

4.2 Aplicación del régimen especial de reestructuración fiscal (Capítulo VII del Título VII de la LIS).

El régimen especial de reestructuración fiscal, regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, constituye un mecanismo fundamental en el ordenamiento tributario español para garantizar la neutralidad fiscal en las operaciones de reorganización empresarial, siempre que estas obedezcan a motivos económicos válidos. Este régimen especial encuentra su justificación en la necesidad de promover la eficiencia económica y estructural de las empresas, facilitando procesos como fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, sin que dichos movimientos se vean gravados por impuestos que podrían desincentivarlos. En el presente supuesto, la operación de escisión parcial realizada por Horizon Builders S.A. en el año 2013 se acogió expresamente a este régimen, por lo que resulta crucial analizar los requisitos, los efectos y las implicaciones de dicha aplicación, en especial en lo que respecta a la transmisión del inmueble objeto de litigio.

De acuerdo con el artículo 76 de la LIS, las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores pueden acogerse al régimen especial siempre que se cumplan ciertos requisitos objetivos y subjetivos. En este contexto, la escisión parcial de Horizon Builders S.A. consistió en la transmisión de una parte de su patrimonio empresarial, concretamente de varios activos inmobiliarios, a una nueva sociedad, UrbanSpace S.L., creada específicamente para tal fin. La operación se diseñó con una finalidad económica válida, consistente en la reorganización estructural de la empresa ante las dificultades financieras derivadas de la crisis económica de 2008. Tal circunstancia se enmarca en lo previsto por la normativa fiscal, que exige que las operaciones de reorganización no persigan como único objetivo obtener una ventaja fiscal. En este caso, la transmisión de activos tenía como finalidad reforzar la capacidad operativa y financiera de la nueva entidad, manteniendo la

actividad económica inherente a los bienes transmitidos. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (TSJCL) ha reiterado que la reestructuración empresarial en sí misma constituye un motivo económico válido, sin necesidad de acreditar un propósito adicional[21]. Esta doctrina es relevante en el presente caso, donde la escisión parcial no tuvo como finalidad principal una ventaja fiscal, sino la optimización estructural ante la crisis económica.

La neutralidad fiscal reconocida por el régimen especial tiene implicaciones significativas en las operaciones sujetas al mismo. En primer lugar, conforme al artículo 77 de la LIS, las rentas derivadas de la transmisión de bienes y derechos no se integran en la base imponible del impuesto, siempre que los valores fiscales de los elementos patrimoniales transmitidos se mantengan inalterados en la entidad adquirente. Este principio de subrogación fiscal asegura que las eventuales plusvalías o minusvalías asociadas a los bienes transmitidos no se sometan a gravamen en el momento de la operación, sino en una transmisión posterior realizada fuera del régimen especial. En el presente caso, UrbanSpace S.L. asumió la posición fiscal de Horizon Builders S.A. respecto al inmueble situado en Valladolid, incluyendo tanto su valor fiscal como su antigüedad a efectos del cálculo del IIVTNU.

La operación de escisión parcial también tuvo como efecto la exclusión del devengo de tributos indirectos. En virtud del artículo 76.4 de la LIS, las transmisiones de bienes y derechos realizadas en el marco de una operación acogida al régimen especial están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Esta exención refuerza el principio de neutralidad fiscal, evitando que la reorganización empresarial se vea gravada por impuestos que puedan desincentivarla. En relación con el IIVTNU, la disposición adicional segunda de la LIS establece expresamente que las operaciones amparadas por el régimen especial no generarán el devengo del impuesto, dado que no se considera que exista una transmisión efectiva en términos fiscales, sino una continuidad en la titularidad jurídica y económica de los bienes transmitidos.

La transmisión del inmueble al amparo del régimen especial plantea, no obstante, una cuestión central en el presente supuesto: la interpretación de las normas de subrogación fiscal en una posterior transmisión del bien, realizada en 2016. En esta última operación, UrbanSpace S.L. procedió a la venta del inmueble a un tercero, generándose una pérdida

[21] STSJ CL 3673/2024, de 20 de septiembre.

económica real que contrasta con los valores inicialmente transmitidos. El Ayuntamiento de Valladolid, al liquidar el IIVTNU, aplicó de manera estricta la normativa local basada en el incremento del valor catastral del terreno, sin considerar los efectos del régimen especial previamente aplicado. Esta actuación administrativa entra en conflicto con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 CE, así como con la jurisprudencia del TC, que ha establecido que el IIVTNU no puede exigirse cuando no existe un incremento real del valor del bien transmitido.

En conclusión, el régimen especial de reestructuración fiscal aplicado a la operación de escisión parcial de Horizon Builders S.A. en 2013 tuvo como consecuencia inmediata la neutralidad fiscal de la transmisión inicial del inmueble a UrbanSpace S.L., garantizando la subrogación de los valores fiscales de los activos y la continuidad de su tratamiento tributario. Sin embargo, dicha subrogación plantea importantes implicaciones en la transmisión posterior realizada en 2016, especialmente en lo que respecta a la correcta determinación de la base imponible del IIVTNU. Por tanto, resulta esencial analizar en detalle cómo las normas de neutralidad fiscal y subrogación deben interpretarse en este caso, teniendo en cuenta tanto los principios constitucionales como la jurisprudencia aplicable.

4.3 Interpretación de la disposición adicional segunda de la LIS.

La disposición adicional segunda de la LIS establece un marco normativo específico para el tratamiento fiscal de las operaciones realizadas al amparo del régimen especial de reestructuración regulado en el Capítulo VII del Título VII de la misma norma. En particular, esta disposición tiene como objeto evitar la duplicidad de gravámenes y garantizar la neutralidad fiscal de dichas operaciones en relación con tributos locales como el IIVTNU. Dado que en el supuesto planteado la operación de escisión parcial realizada por Horizon Builders S.A. en 2013 se acogió al régimen especial, resulta necesario interpretar esta disposición en dos aspectos fundamentales: la exclusión del devengo del IIVTNU y la continuidad en el periodo de generación del incremento de valor en posteriores transmisiones.

En primer lugar, la disposición adicional segunda de la LIS establece expresamente que las operaciones acogidas al régimen especial de reestructuración fiscal no generan el devengo del IIVTNU. Este mandato normativo responde al principio de neutralidad fiscal, en virtud del

cual las operaciones de reorganización empresarial, que no implican un cambio efectivo en la titularidad económica de los bienes, no deben ser gravadas por tributos que puedan desincentivar tales procesos. En términos fiscales, la escisión parcial no constituye una transmisión a efectos del IIVTNU, sino un supuesto de subrogación en la posición jurídica y económica del transmitente por parte de la entidad beneficiaria. En este sentido, el Tribunal Supremo (en adelante, TS), en diversas sentencias, ha reconocido que la transmisión de bienes y derechos en el marco de operaciones de reestructuración empresarial bajo el régimen especial no constituye un hecho imponible del IIVTNU, dado que no se produce un incremento de valor que pueda ser objeto de gravamen.

Debemos matizar que no se impide que el IIVTNU pueda ser exigido en transmisiones posteriores del mismo bien, como ocurrió en 2016, siempre y cuando se cumplan las condiciones legales para su aplicación. Esto plantea la necesidad de analizar el segundo aspecto relevante de la disposición adicional segunda de la LIS: la continuidad en el periodo de generación del incremento de valor.

La continuidad del periodo de generación del incremento de valor se fundamenta en el principio de subrogación fiscal inherente al régimen especial. La disposición adicional segunda de la LIS establece que, en operaciones acogidas a dicho régimen, la fecha de adquisición del terreno por parte del transmitente original debe ser tenida en cuenta a efectos del cálculo del periodo de generación del incremento de valor en posteriores transmisiones. Esto implica que UrbanSpace S.L., al transmitir el inmueble en 2016, debía considerarse subrogada en la fecha de adquisición original del bien por parte de Horizon Builders S.A., es decir, el año 2006. La finalidad de esta regla es garantizar que el cálculo de la base imponible del IIVTNU refleje la totalidad del periodo durante el cual se generó el incremento de valor, evitando que la aplicación del régimen especial distorsione la determinación de la carga fiscal.

No obstante, este principio de subrogación debe interpretarse a la luz de los pronunciamientos del TC que han cuestionado la constitucionalidad del IIVTNU en casos donde no existe un incremento real del valor. En sentencias como la STC 59/2017 y la STC 182/2021, el TC ha señalado que el cálculo de la base imponible, basado exclusivamente en parámetros objetivos, como la evolución del valor catastral, no puede prevalecer sobre la realidad económica de la operación. Estas resoluciones subrayan que el principio de capacidad económica exige que solo pueda gravarse un incremento de valor efectivamente

existente. En el presente caso, dado que UrbanSpace S.L. sufrió una pérdida económica real al vender el inmueble por un precio inferior al de adquisición, resulta discutible la validez de la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Valladolid, aun cuando el periodo de generación del incremento de valor incluya los años anteriores a la escisión.

En conclusión, la disposición adicional segunda de la LIS proporciona una base normativa clara para excluir el devengo del IIVTNU en operaciones de reestructuración fiscal, garantizando la neutralidad tributaria en estos procesos. Asimismo, refuerza el principio de subrogación fiscal, asegurando la continuidad del periodo de generación del incremento de valor en posteriores transmisiones. Sin embargo, su aplicación no puede desvincularse de los principios constitucionales de capacidad económica y justicia tributaria, que exigen que la base imponible del IIVTNU refleje la existencia de un incremento real de valor. En el caso que nos ocupa, esta interpretación adquiere especial relevancia para evaluar la procedencia de la liquidación efectuada y la posible vulneración de derechos fundamentales del contribuyente.

4.4 Alegaciones basadas en jurisprudencia constitucional.

La impugnación de la liquidación del IIVTNU realizada por el Ayuntamiento de Valladolid encuentra un sólido fundamento en la jurisprudencia constitucional dictada en los últimos años. El TC ha delimitado el alcance y la aplicación de este tributo, subrayando que su exigencia solo es legítima en los supuestos en los que se haya producido un incremento real de valor en los terrenos transmitidos. En el presente caso, la inexistencia de dicho incremento, como demuestra la pérdida económica sufrida por UrbanSpace S.L., permite formular alegaciones basadas en los principios de capacidad económica, seguridad jurídica y justicia tributaria, recogidos tanto en el marco constitucional como en la jurisprudencia.

El artículo 31.1 CE establece que el sistema tributario debe fundamentarse en la capacidad económica real de los contribuyentes. Este principio esencial ha sido reiteradamente invocado por el TC para delimitar la aplicación del IIVTNU. En la STC 59/2017, el Tribunal declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL en aquellos casos en los que la transmisión de un terreno no genera un incremento real de valor, al considerar que el tributo no puede gravar situaciones carentes de capacidad económica.
En el caso que nos ocupa, UrbanSpace S.L. vendió el inmueble en 2016 por un precio de

788.061,00 euros, significativamente inferior al precio de adquisición de 1.751.650,48 euros pagado por Horizon Builders S.A. en 2006. Este dato demuestra de manera inequívoca que la operación no generó un incremento real de valor, sino una pérdida económica sustancial. La liquidación practicada por el Ayuntamiento, basada únicamente en la evolución del valor catastral del terreno, ignora esta realidad económica y grava un incremento ficticio de valor, lo que constituye una clara vulneración del principio de capacidad económica.

El TC, en la mencionada STC 59/2017, afirmó que el IIVTNU solo puede exigirse cuando se produzca efectivamente el hecho imponible, es decir, un incremento de valor del terreno. En caso de que no exista dicho incremento, el tributo carece de base imponible y su exigencia resulta contraria a los principios constitucionales. Este criterio ha sido posteriormente reafirmado en otras resoluciones, como la STC 126/2019, que extendió la posibilidad de acreditar la inexistencia de incremento real de valor al ámbito de la gestión tributaria.

En el presente supuesto, el Ayuntamiento calculó la base imponible del impuesto exclusivamente sobre la base del incremento teórico del valor catastral del terreno entre 2006 y 2016, sin considerar que el precio de venta fue inferior al precio de adquisición. Tal cálculo no solo contradice la jurisprudencia constitucional, sino que también ignora la realidad económica del caso, vulnerando los principios de proporcionalidad y justicia tributaria.

La STC 182/2021 abordó de manera más específica el problema del cálculo automático de la base imponible del IIVTNU basado únicamente en parámetros objetivos, como la evolución del valor catastral, sin permitir al contribuyente demostrar la inexistencia de incremento real de valor. El Tribunal declaró inconstitucional este método, señalando que la base imponible del impuesto debe reflejar fielmente la capacidad económica del contribuyente, lo que implica garantizar la posibilidad de acreditar que el valor de mercado del terreno no ha experimentado un aumento real.

En este caso, la pérdida económica sufrida por UrbanSpace S.L. demuestra la inexistencia de incremento real de valor. Sin embargo, el cálculo del Ayuntamiento se fundamentó exclusivamente en el incremento del valor catastral del terreno, sin ofrecer la posibilidad de acreditar la realidad económica de la transmisión. Este proceder no solo contraviene la jurisprudencia constitucional, sino que también priva al contribuyente de su derecho a la tutela judicial efectiva, al limitar sus opciones de defensa frente a una liquidación injusta.

Como consecuencia de la doctrina constitucional mencionada, UrbanSpace S.L. tiene derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos derivados de la liquidación practicada. En la STC 126/2019, el TC afirmó que los contribuyentes que hayan abonado el IIVTNU en casos de inexistencia de incremento real de valor pueden reclamar la devolución de los importes ingresados, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción establecido por la normativa tributaria.

En este caso, el importe liquidado por el Ayuntamiento y pagado por UrbanSpace S.L. constituye un ingreso indebido, ya que el impuesto se exigió sin que existiera el hecho imponible del tributo. En consecuencia, UrbanSpace S.L. debe instar la devolución de dicho importe, solicitando la anulación de la liquidación y la restitución de los derechos vulnerados.

5. ESTRATEGIA DE DEFENSA Y RESOLUCIÓN DEL CASO

En el presente caso, la liquidación IIVTNU ha adquirido firmeza debido a la expiración del plazo legalmente establecido para la interposición de recursos administrativos ordinarios sin que el contribuyente haya ejercido tales derechos en tiempo y forma, conforme al plazo de un mes tanto para el recurso de reposición (art. 223 LGT) como para la reclamación económico-administrativa (art. 235 LGT). Esta circunstancia otorga al acto administrativo una presunción de validez y ejecutividad, lo que limita la posibilidad de su revisión a los supuestos excepcionales previstos en los procedimientos especiales regulados en el Capítulo II del Título V de la LGT.

Sin embargo, la firmeza del acto administrativo no significa que este sea inatacable, especialmente cuando concurren causas de nulidad de pleno derecho o circunstancias que lo hagan manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico. El propio ordenamiento tributario contempla mecanismos específicos para abordar este tipo de situaciones a través de los denominados procedimientos especiales de revisión, entre los que destacan la revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT) y la revocación de actos administrativos anulables (art. 219 LGT). Estos procedimientos excepcionales permiten revisar la legalidad de actos firmes cuando concurren causas graves, como la lesión de derechos fundamentales, la vulneración del principio de capacidad económica o la aplicación de normas declaradas inconstitucionales.

En este supuesto concreto, la liquidación impugnada se fundamenta en preceptos legales que han sido declarados inconstitucionales y nulos por el TC (STC 59/2017, de 11 de mayo). Dicha circunstancia constituye un motivo suficiente para considerar que la liquidación incurre en una causa de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 217.1 de la LGT. La aplicación de normas expulsadas del ordenamiento jurídico vulnera no solo el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 CE, sino también el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), al impedir al contribuyente demostrar la inexistencia de un incremento real de valor en la operación gravada.

Por tanto, la firmeza de la liquidación obliga a transitar por un camino procesal restringido, limitado a los procedimientos excepcionales de revisión previstos en la normativa tributaria. Este enfoque no solo preserva la seguridad jurídica, sino que también garantiza la supremacía de los derechos fundamentales y de los principios constitucionales, incluso frente a actos administrativos formalmente firmes. En consecuencia, el único cauce viable para la defensa del contribuyente es instar la revisión del acto administrativo mediante los procedimientos especiales previstos en la LGT, sin perjuicio de acudir, en su caso, a la jurisdicción contencioso-administrativa si la Administración desestima la solicitud o si se produce una desestimación presunta.

Este marco procesal resulta crucial para evitar que actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico se mantengan en el tráfico jurídico, perpetuando situaciones de injusticia tributaria y vulneración de derechos fundamentales.

5.1. Procedimientos especiales de revisión: fundamentos y jurisprudencia

Como comentábamos, los procedimientos especiales de revisión están regulados en el Capítulo II del Título V de la LGT y constituyen mecanismos excepcionales que permiten impugnar actos administrativos firmes cuando concurren causas de nulidad de pleno derecho, anulabilidad o circunstancias sobrevenidas que justifiquen su revocación.

El artículo 216 LGT establece que estos procedimientos pueden iniciarse de oficio o a instancia del interesado, y que su aplicación está limitada a supuestos tasados, dada la presunción de validez de los actos administrativos firmes. En particular, los procedimientos relevantes en el presente caso son: (i) la revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217

LGT), la cual procede cuando el acto administrativo incurre en una de las causas de nulidad previstas en dicho precepto, como la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y (ii) la revocación de actos anulables (art. 219 LGT) que permite la anulación de actos administrativos en beneficio del interesado cuando estos se hayan dictado con infracción manifiesta del ordenamiento jurídico o se hayan producido circunstancias sobrevenidas que evidencien su improcedencia.

Ahora bien, el artículo 221.3 LGT establece expresamente; ***"cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley."***[22]

Este precepto condiciona la solicitud de devolución de ingresos indebidos a la previa existencia de un acto administrativo firme, lo que sucede en el presente caso con la liquidación del IIVTNU aquí discutida. La normativa no deja margen de interpretación a la Administración, que está obligada a tramitar dichos procedimientos cuando concurren los supuestos legalmente previstos.

Por su parte, el TC, en su labor como garante de la supremacía constitucional, ha establecido en la STC 108/2022, de 26 de septiembre, que: ***"cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal, el respeto a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para eliminar todo efecto de la norma declarada inconstitucional (art. 40.1 LOTC). A tal fin, los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos legalmente previstos en nuestro ordenamiento tributario varían según se trate de autoliquidaciones o de liquidaciones administrativas firmes, correspondiendo en este último caso la revisión de actos nulos (art. 217 LGT) o la revocación (art. 219 LGT)."***[23]

---

[22] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 221.3. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186

[23] Tribunal Constitucional. (2022). *Sentencia 108/2022, de 26 de septiembre de 2022*. Boletín Oficial del Estado, (262), 149243-149255. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-17964

En este sentido, el cauce procedimental adecuado para impugnar la liquidación firme del IIVTNU es el previsto en los artículos 217 y 219 LGT, conforme al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE). No considerar estos procedimientos supondría vulnerar un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional.
El fundamento de estos procedimientos especiales de revisión tiene su origen en la STC 59/2017, de 11 de mayo, que, como ya hemos comentado, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, por someter a tributación situaciones carentes de capacidad económica real, en contravención del artículo 31.1 CE.

Posteriormente, la STS 339/2024, de 28 de febrero ha consolidado esta doctrina, estableciendo lo siguiente como consecuencia de la STC 108/2022: ***"El mandato del artículo 161.1º a) en relación al artículo 164.1, ambos de la CE, no requiere, ya lo hemos dicho, de desarrollo normativo alguno, y, desde luego, no admite que ninguna ley limite los efectos de la inconstitucionalidad queridos por la Constitución, y desde luego los artículos 39.1 y 40.1 LOTC no lo hacen. Por tanto, no cabe sostener una interpretación jurisprudencial que condujera al resultado de limitar aquello que la Constitución impone, y por ello, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una ley y al mismo tiempo no determina nada sobre los efectos temporales de esa declaración, la regla aplicable es la retroactividad, la remoción de efectos, y ese efecto se reconduce a la categoría de nulidad."*** [24]

Por todo lo expuesto, la procedencia de acudir a un procedimiento especial de revisión (en el presente supuesto), en defensa de los derechos e intereses de UrbanSpace como nuestra representada, es indiscutible. A continuación, expondremos el procedimiento aplicable a la presente situación individualizada.

5.2. Revisión de actos nulos de pleno derecho.

La revisión de actos nulos de pleno derecho, regulada en el artículo 217 LGT, se erige como un mecanismo excepcional que permite impugnar actos administrativos firmes que presentan vicios de tal gravedad que los hacen incompatibles con el ordenamiento jurídico. Esta figura cobra especial relevancia cuando, como en el presente caso, la liquidación del IIVTNU ha sido dictada en aplicación de preceptos legales declarados inconstitucionales por el TC.

[24] Tribunal Supremo. (2024). Sentencia 339/2024, de 28 de febrero de 2024

Como hemos comentado, el artículo 221.3 LGT, condiciona la devolución de ingresos indebidos a la previa revisión del acto administrativo firme mediante alguno de los procedimientos recogidos en las letras a), c) y d) del artículo 216 LGT. Luego estamos en supuestos excepcionales, aplicables a liquidaciones firmes por definición, que se rigen por su normativa específica y a los que, por tanto, no son aplicables las consideraciones generales. Ello no es contrario al principio de seguridad jurídica, que en todo caso queda salvaguardada por el plazo de prescripción de la solicitud de ingresos indebidos, de manera que el principio de seguridad jurídica queda respetado con un doble límite: que no haya transcurrido el plazo de prescripción y que se cumplan los requisitos establecidos para esos procedimientos especiales.

Poniendo el foco en la revisión el artículo 217 LGT establece: **"[…]** ***podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, entre otros supuestos:***

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. […]
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."[25]

De este precepto se desprende que la primera causa de nulidad aplicable es la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional La liquidación impugnada vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), en la medida en que se impidió al contribuyente acreditar la inexistencia de un incremento real de valor en el inmueble objeto de transmisión.

Esta situación queda patente en la STC 59/2017, que declarando como inconstitucionales de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, toda vez que, en esos casos en los que no se

[25] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 217. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186

produce incremento de valor, o incluso se produce decremento del mismo, se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradiciendo de lleno el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

Por otro lado, debemos remarcar que se prescinde total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. En el caso que nos ocupa, la Administración ha dictado la liquidación sin respetar las garantías procedimentales derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos legales que regulaban la determinación de la base imponible del IIVTNU. Esta omisión no constituye un mero defecto formal, sino una infracción sustantiva que afecta a la esencia misma del acto, al haberse ignorado de forma absoluta la obligación de permitir al contribuyente acreditar la inexistencia del hecho imponible, es decir, la ausencia de un incremento real de valor. La falta de un procedimiento contradictorio y de garantías para la defensa de los derechos del contribuyente supone, en sí misma, una causa de nulidad de pleno derecho.

Asimismo, como venimos diciendo, la declaración como nulos de pleno derecho los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL por parte del TC, conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) a la Administración, careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado en la letra f) del 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada.

También tenemos tener en cuenta lo expuesto en el artículo 217.4 LGT establece requisitos procedimentales esenciales para la declaración de nulidad, disponiendo que:
"En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo. La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere."[26]

[26] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 217.4. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186

Esta exigencia refuerza la naturaleza garantista del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, asegurando que no solo se cumpla el principio de audiencia del interesado, sino que además exista un control reforzado sobre la declaración de nulidad mediante la intervención del Consejo de Estado o del órgano equivalente de la Comunidad Autónoma correspondiente. Este dictamen no es un mero trámite consultivo, sino un requisito previo indispensable para que la Administración pueda declarar la nulidad de un acto firme, lo que garantiza que la decisión se adopte con pleno respeto a la legalidad y evitando posibles arbitrariedades.

En este sentido, la obligación de someter la revisión a dicho control externo tiene una relevancia crucial en el caso que nos ocupa, ya que el Consejo de Estado o el órgano autonómico equivalente debe verificar que concurren efectivamente las causas de nulidad de pleno derecho, en este caso, la vulneración de derechos fundamentales y la falta de cobertura legal de la liquidación tras la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos aplicados.

Este control refuerza la seguridad jurídica del procedimiento y pone de manifiesto que la Administración no puede ignorar ni demorar la revisión de un acto declarado nulo sin antes someterlo al dictamen preceptivo del órgano consultivo competente. Además, este mecanismo evita que la Administración pueda rechazar arbitrariamente la revisión, dado que la intervención de este órgano externo asegura un análisis objetivo y conforme a Derecho de la legalidad del acto impugnado.

Así, el artículo 217.4 LGT fortalece aún más la argumentación sobre la procedencia de la revisión de oficio y la posterior devolución del ingreso indebido, pues establece garantías adicionales que obligan a la Administración a someterse a un control externo antes de declarar o denegar la nulidad de un acto tributario firme.

Por todo lo expuesto, procedería la revisión, debiendo entrarse en el fondo del asunto, solicitando al Ayuntamiento titular del ingreso la devolución de la cuantía pagada por mi representada.

Del mismo modo, la jurisprudencia del TC y el TS ha desempeñado un papel fundamental en la interpretación y aplicación del artículo 217 LGT. Conviene reiterar en la STS 339/2024, especialmente en lo que respecta al deber de la Administración de pronunciarse sobre

cualquier causa, haya sido o no invocada por el contribuyente, en el marco de una solicitud de revisión de actos nulos. En este sentido, no recae sobre el obligado tributario la carga de identificar con precisión la causa concreta de nulidad, ya que es la propia Administración quien debe examinar si los hechos y circunstancias expuestos se corresponden con alguno de los supuestos que permiten declarar la nulidad de una liquidación firme: ***"En este caso, la parte detalló con exactitud los hechos que consideraba relevantes para fundamentar la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme, los cuales se centraban en la declaración de inconstitucionalidad establecida en la STC 59/2017, referida a disposiciones clave para la determinación de la base imponible, que fueron utilizadas para calcular la deuda tributaria objeto de controversia. Asimismo, expuso y probó los elementos que evidenciaban la inexistencia de un incremento de valor de los terrenos transmitidos, razón por la cual sostuvo que dicha declaración de inconstitucionalidad habilita la revisión de oficio del acto firme de liquidación. En definitiva, aportó todos los aspectos necesarios para que se pueda resolver sobre la revisión de oficio. Corresponde a la Administración valorar la admisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio y, una vez admitida, decidir sobre el fondo del asunto, analizando si, a la luz de los hechos y circunstancias planteados por el contribuyente, existe una correspondencia razonable con las causas que permiten la revisión por nulidad de pleno derecho."***[27]

La Administración, como Poder Público, debería de conocer, con carácter previo a la emisión de la liquidación, si se producía el requisito del incremento de valor necesario para la exigencia del IIVTNU, prescindiendo de lo expuesto en la STC 59/2017.

Desde esta perspectiva, debemos remarcar las siguientes consideraciones.

(i) El artículo 24.1 CE reza: ***"Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión".*** [28]

[27] Tribunal Supremo. (2024). Sentencia 339/2024, de 28 de febrero de 2024
[28] Constitución Española. (1978), de 29 de diciembre. Artículo 24.1 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

(ii) A su vez, el TC, en su Sentencia 67/1984, de 7 de junio (entre otras), establece el siguiente criterio constitucional: ***"La ejecución de las Sentencias, considerada en sí misma, representa un aspecto esencial para garantizar la vigencia del Estado social y democrático de Derecho proclamado en la Constitución (art. 1), lo cual se manifiesta -dentro del propio Título Preliminar- en la obligación tanto de los ciudadanos como de los Poderes Públicos de someterse a la Constitución y al conjunto del ordenamiento jurídico. Esta eficacia -ante situaciones de conflicto- se materializa principalmente a través de la intervención del Poder Judicial (arts. 117 y siguientes de la Constitución), cuya función culmina con la ejecución de sus fallos y resoluciones firmes. En consecuencia, resulta inconcebible hablar de un verdadero Estado de Derecho si no se garantiza el cumplimiento de las decisiones judiciales firmes, de ahí que el art. 118 de la Constitución disponga que 'es obligatorio acatar las Sentencias y demás resoluciones firmes dictadas por los Jueces y Tribunales, así como colaborar con ellos cuando sea requerido durante el proceso y en la fase de ejecución'. La omisión de este deber por parte de los Poderes Públicos constituye una grave vulneración del Estado de Derecho. Por este motivo, el sistema jurídico debe estar estructurado de manera que, incluso si se produjera dicho incumplimiento, no se vea afectada en ningún caso la eficacia de las Sentencias y resoluciones judiciales firmes."***[29]

El artículo 24.1 CE, al reconocer el derecho a la tutela judicial efectiva, que incluye el derecho a la ejecución de las Sentencias tal como se ha expuesto, lo configura como un derecho fundamental de naturaleza subjetiva, constituyendo, desde un enfoque objetivo, un pilar fundamental del sistema jurídico.

(iii) Por otro lado, el TC, en su Sentencia 15/1986, de 31 de enero, sostiene lo siguiente: **"El cumplimiento obligatorio de las decisiones adoptadas por Jueces y Tribunales en el ejercicio de la potestad jurisdiccional constituye una de las garantías más relevantes para asegurar el correcto funcionamiento y desarrollo del Estado de Derecho. En este sentido, dicha exigencia se recoge expresamente en el art. 118 de la Constitución**

[29] Tribunal Constitucional. (1984). Sentencia 67/1984, de 7 de junio (BOE núm. 165, de 11 de julio de 1984).

Española. Como mandato objetivo del sistema jurídico, la ejecución de las Sentencias y de otras resoluciones que hayan adquirido firmeza se reconoce, además, como un derecho fundamental de carácter subjetivo, integrado en el contenido del art. 24.1 de la Constitución."[30]

En consecuencia, no resulta posible sostener una conclusión distinta, sin perjuicio de las posibles responsabilidades que pudieran derivarse del incumplimiento de las Sentencias en el presente caso, relativo a la STC 59/2017 (por parte de la Administración). De acuerdo con la doctrina del TC, la falta de acatamiento de las resoluciones judiciales firmes emitidas por los Jueces y Tribunales supone una vulneración clara, manifiesta y evidente del derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en el artículo 24.1 CE, un derecho que, cabe recordar, puede ser objeto de amparo constitucional.

La nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada en el presente caso encuentra su fundamento en lo dispuesto en el artículo 217.1.g) de la LGT, que establece: ***"Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal."***[31]
En relación con este precepto, resulta pertinente señalar que la liquidación (emitida en clara y consciente contradicción con lo resuelto en la **STC 59/2017**) vulnera diversas disposiciones de carácter constitucional y legal, entre las que destacan:

(i) Artículo 161.1.a) CE: ***"(…) La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada".***[32]

(ii) Artículo 164.1 CE: ***"Las sentencias del TC se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos".***

[30] Tribunal Constitucional. (1986). Sentencia 37/1986, de 21 de marzo (BOE núm. 84, de 8 de abril de 1986).
[31] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 217.1. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186
[32] Constitución Española. (1978), de 29 de diciembre. Artículo 161.1 a) (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

(iii) Artículo 39.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC): ***"Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente 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".***[33]

(iv) Artículo 40.1 LOTC: ***"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".***[34]

La falta de aplicación por parte de la Administración del contenido de la STC 59/2017, cuya declaración de inconstitucionalidad no ha sido limitada en sus efectos, evidencia la vulneración de los preceptos mencionados. Esta infracción queda reflejada en la argumentación de la STS 339/2024, donde se afirma: ***"El mandato del artículo 161.1.a) en relación con el artículo 164.1 CE no requiere desarrollo normativo adicional y, por supuesto, ninguna norma puede restringir los efectos de la inconstitucionalidad establecidos por la Constitución. Asimismo, los artículos 39.1 y 40.1 de la LOTC no permiten tal limitación. Por tanto, cualquier interpretación que busque restringir estos efectos contraviene el marco constitucional. En consecuencia, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una norma y no especifica los efectos temporales de dicha declaración, la regla general es la retroactividad, lo que implica la eliminación de los efectos jurídicos generados, reconduciéndolos a una situación de nulidad."***[35]

[33] Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE núm. 239, de 5 de octubre de 1979). Art. 39.1
[34] Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE núm. 239, de 5 de octubre de 1979). Art. 40.1
[35] Tribunal Supremo. (2024). Sentencia 339/2024, de 28 de febrero de 2024

Además, la STS 339/2024 establece con claridad su doctrina jurisprudencial: ***"Todo ello nos lleva a afirmar que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la LHL, realizada en la STC 59/2017, de 11 de mayo, extiende sus efectos de nulidad a aquellas liquidaciones firmes del IIVTNU que, aplicando dichas normas inconstitucionales, hayan generado una apariencia de capacidad económica inexistente, sometiendo a gravamen transmisiones en las que no se ha producido un incremento real del valor del terreno. Esto vulnera el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad consagrados en el artículo 31.1 CE. Dichas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio mediante el procedimiento establecido en el artículo 217 de la LGT, concretamente en su apartado 1.g), en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, así como en los artículos 39.1 y 40.1 de la LOTC. No obstante, se mantiene el límite previsto en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar procesos concluidos con sentencia firme que haya aplicado dichas normas inconstitucionales."***

En consecuencia, y sobre la base de la doctrina expuesta, el TS ratifica la nulidad de la liquidación firme impugnada a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho. Asimismo, aclara que no recae sobre el contribuyente la obligación de identificar con exactitud la causa de nulidad, siendo la Administración la responsable de examinar si los hechos y circunstancias aportados encajan en alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho. ***"En este caso, la parte describió de forma precisa los hechos que consideraba determinantes para la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme, basándose en la declaración de inconstitucionalidad establecida en la STC 59/2017, referida a normas esenciales para la determinación de la base imponible utilizadas en la liquidación de la deuda tributaria. También expuso y probó la inexistencia de un incremento de valor en los terrenos transmitidos, argumentando que dicha declaración de inconstitucionalidad habilita la revisión de oficio de la liquidación firme. En definitiva, presentó todos los elementos necesarios para resolver la revisión de oficio. Corresponde a la Administración evaluar la admisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio y, una vez admitida, pronunciarse sobre el fondo del asunto, analizando si los hechos y circunstancias expuestos se corresponden con alguna de las causas que justifican la revisión por nulidad de pleno derecho."***[36]

[36] Tribunal Supremo. (2024). Sentencia 339/2024, de 28 de febrero de 2024

Concluyendo, resulta procedente la aplicación del supuesto previsto en el artículo 217.1.g) de la LGT, que contempla cualquier otro motivo de nulidad establecido expresamente en una disposición legal. Esto se debe a que la Administración, al emitir la liquidación del IIVTNU objeto de este procedimiento, ha ignorado la normativa que regula los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, especialmente en casos como el de la STC 59/2017, donde no se han establecido límites a dichos efectos.

5.3. Examen del fondo del asunto.

Una vez expuestas las cuestiones procedimentales y analizadas las posibles causas de nulidad y revocación, corresponde adentrarse en el análisis sustantivo del fondo del asunto, que radica en la improcedencia de la liquidación del IIVTNU, debido a la ausencia de incremento real de valor del bien objeto de transmisión y la aplicación indebida de preceptos declarados inconstitucionales.

Como venimos repitiendo, la liquidación impugnada se fundamenta en la aplicación de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, declarados inconstitucionales y nulos por la STC/2017. La inconstitucionalidad de estos artículos deriva de su capacidad para someter a tributación situaciones que no reflejan un incremento real del valor del terreno, vulnerando el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la CE. En virtud de dicha sentencia, cualquier liquidación basada en estos preceptos carece de cobertura legal, resultando nula de pleno derecho.

Más allá del vicio de inconstitucionalidad, es esencial constatar la inexistencia de un incremento patrimonial que justifique la exacción del tributo. La finca en cuestión fue adquirida el 30 de septiembre de 2006 mediante decreto de adjudicación judicial por un importe de 1.751.650,48 euros. Posteriormente, el inmueble fue transmitido el 6 de febrero de 2016 por un precio de 788.061,00 euros, lo que revela una pérdida patrimonial evidente de 963.589,48 euros. Esta diferencia negativa entre el valor de adquisición y el de transmisión constituye una prueba concluyente de la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, dado que dicho impuesto únicamente grava el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana a lo largo del tiempo.

El valor de adquisición, derivado de un procedimiento judicial en el que el inmueble fue adjudicado en ausencia de postores, refleja fielmente el valor de mercado del bien en ese momento, conforme a la normativa procesal aplicable. De igual modo, el precio de transmisión se corresponde con un acuerdo entre partes independientes en condiciones de mercado, lo que refuerza su validez como indicio del valor real del inmueble. La propia doctrina del TS, recogida en la STS 1163/2018, reconoce la validez probatoria de los títulos de adquisición y transmisión para acreditar la existencia o inexistencia de plusvalía, entendida esta última como un incremento de valor real y efectivo.[37]

En este contexto, la liquidación impugnada no solo contraviene la prohibición de gravar situaciones carentes de capacidad económica, sino que además ignora la prueba documental aportada por mi representada, que demuestra de forma inequívoca la inexistencia de un incremento patrimonial. La Administración, al no cuestionar la veracidad de dichos documentos ni aportar prueba en contrario, incumple su obligación de justificar la existencia del hecho imponible, lo que refuerza la improcedencia de la liquidación.

Adicionalmente, cabe destacar la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que ampara la operación de escisión parcial realizada por Horizon Builders, S.A., en 2013. Este régimen establece que las operaciones de reestructuración empresarial no deben generar tributación, siempre que se cumplan los requisitos legales, como sucede en el presente caso. La posterior transmisión del inmueble en 2016 no puede, por tanto, dar lugar a una nueva imposición que desconozca los efectos jurídicos de la reestructuración inicial, ya que ello supondría una doble imposición contraria a los principios de capacidad económica y neutralidad fiscal.

Por otro lado, es relevante señalar que la Administración no solo ha aplicado preceptos inconstitucionales, sino que también ha omitido la realización de un procedimiento contradictorio que permitiera a mi representada aportar pruebas sobre la inexistencia de incremento de valor. Esta omisión vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 24 CE y refuerza la nulidad de la liquidación.

[37] Tribunal Supremo. (2018). Sentencia 1163/2018, de 9 de julio.

En definitiva, la existencia de una pérdida patrimonial real, la aplicación de preceptos inconstitucionales y la vulneración de derechos fundamentales constituyen razones suficientes para declarar la nulidad de la liquidación impugnada. Esta conclusión se ve reforzada por la doctrina consolidada del TC y del TS, que han reiterado la necesidad de respetar el principio de capacidad económica como pilar fundamental del sistema tributario.

Por todo lo expuesto, procede estimar la solicitud de revisión de actos nulos y/o la revocación de la liquidación, declarando la nulidad del acto impugnado y reconociendo el derecho de mi representada a la devolución del importe indebidamente ingresado, junto con los intereses de demora correspondientes, calculados desde la fecha del ingreso hasta la efectiva devolución, conforme a lo establecido en el artículo 32.2 de la LGT.

6. REFLEXIONES CRÍTICAS Y CONCLUSIONES.

El análisis desarrollado en el presente trabajo nos ha permitido no solo evaluar la legalidad de la liquidación impugnada por UrbanSpace, sino también evidenciar las deficiencias estructurales del IIVTNU y su impacto en situaciones donde no se produce un incremento real de valor. Este tributo, que grava la plusvalía de los terrenos de naturaleza urbana, ha sido objeto de un extenso debate jurisprudencial que ha culminado en diversas declaraciones de inconstitucionalidad por parte del TC, especialmente en la STC 59/2017 y la STC 182/2021. Dichos pronunciamientos han puesto de manifiesto que el sistema tradicional de cálculo, basado en la mera evolución catastral, es incompatible con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 CE.

En el caso concreto analizado, la transmisión del inmueble por parte de UrbanSpace en 2016 se realizó por un valor de 788.061,00 €, muy inferior al precio de adquisición en 2006 (1.751.650,48 €). A pesar de esta pérdida patrimonial, el Ayuntamiento de Valladolid practicó la liquidación del IIVTNU sin tener en cuenta la inexistencia de incremento de valor, aplicando un método de cálculo declarado inconstitucional. Esta actuación no solo vulnera la doctrina del TC, sino que también genera una obligación tributaria contraria a los principios de seguridad jurídica y justicia tributaria.

Frente a esta situación, UrbanSpace dispone de diversas opciones para impugnar la liquidación, a pesar de que la misma haya adquirido firmeza:

1. Revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT): Se trata de la vía más sólida y jurídicamente fundada, ya que la liquidación se dictó en aplicación de normas declaradas inconstitucionales. La STS 339/2024 confirma que las liquidaciones firmes basadas en normas expulsadas del ordenamiento pueden ser impugnadas por esta vía, permitiendo al contribuyente obtener la devolución de los ingresos indebidamente abonados.

2. Revocación del acto administrativo (art. 219 LGT): Alternativamente, la empresa podría solicitar la revocación de la liquidación, argumentando la consolidación de la doctrina del TC y la falta de incremento real de valor. Sin embargo, este procedimiento depende de la discrecionalidad de la Administración, lo que lo hace menos garantista que la revisión de actos nulos.

3. Jurisdicción contencioso-administrativa: En caso de que la Administración deniegue presunta o expresamente la revisión de la liquidación, UrbanSpace podría acudir a la vía contencioso-administrativa para solicitar su anulación. La jurisprudencia reciente del TS refuerza la viabilidad de esta opción, dado que la nulidad de los preceptos aplicados impide la exigencia del tributo cuando no existe plusvalía real.

Si bien el Real Decreto-ley 26/2021 ha tratado de adaptar la normativa del IIVTNU a la jurisprudencia constitucional, podría no sostenerse tanto desde una perspectiva material como formal. Materialmente, el nuevo sistema de cálculo mantiene criterios objetivos que, en determinados supuestos, pueden seguir generando liquidaciones sobre incrementos de valor inexistentes. Formalmente, la utilización del Real Decreto-ley para regular elementos esenciales del tributo contraviene el principio de reserva de ley, al haberse evitado el procedimiento legislativo ordinario, que garantiza un debate parlamentario amplio y plural.

En este caso concreto, la reforma no habría evitado la liquidación girada a UrbanSpace, lo que pone de manifiesto la insuficiencia de las modificaciones legislativas realizadas hasta la fecha.

Desde una perspectiva más amplia, el caso analizado demuestra la necesidad urgente de una reforma integral del IIVTNU para garantizar su adecuación a los principios constitucionales. Entre las medidas más relevantes que deberían implementarse destacan:

- Prohibición expresa de liquidaciones en casos de pérdida patrimonial acreditada, evitando la aplicación automática del tributo en base a criterios catastrales abstractos.

- Exigencia de una comprobación previa de la existencia de incremento real de valor, impidiendo que la carga de la prueba recaiga exclusivamente en el contribuyente.

- Modificación del sistema de cálculo de la base imponible, sustituyendo los valores catastrales por referencias de mercado que reflejen la capacidad económica real del sujeto pasivo.

- Clarificación de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad, asegurando que los contribuyentes puedan obtener la devolución de tributos indebidamente pagados sin depender de interpretaciones restrictivas de la Administración.

- Refuerzo de los procedimientos de revisión y devolución de ingresos indebidos, facilitando vías rápidas y eficaces para corregir liquidaciones erróneas.

- Homogenización de los coeficientes y tipos impositivos aplicables en los distintos municipios, con el fin de garantizar una mayor uniformidad y equidad en la aplicación del impuesto.

Desde el punto de vista jurisprudencial, el TC y el TS han consolidado una doctrina clara en favor del principio de capacidad económica y en contra de liquidaciones que no reflejan una ganancia real. En este sentido, la liquidación practicada a UrbanSpace debe ser declarada nula de pleno derecho y procede la devolución de los importes ingresados indebidamente.

En conclusión, el presente caso ilustra de manera evidente los problemas persistentes en la configuración del IIVTNU y la necesidad de adoptar reformas estructurales que garanticen la equidad del sistema tributario. Mientras no se implementen dichas reformas, seguirá siendo imprescindible la intervención de los tribunales para corregir situaciones de gravamen injusto

y asegurar que los contribuyentes no se vean obligados a tributar sobre plusvalías inexistentes.

Hasta que esto ocurra, la única vía para la protección de los derechos de los contribuyentes seguirá siendo la impugnación de las liquidaciones injustas y la aplicación estricta de la doctrina constitucional y jurisprudencial en defensa del principio de capacidad económica.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Alba, J. (2017). *Crecimiento y estallido de la burbuja inmobiliaria en España: Causas y consecuencias.* CT. Cuadernos de Trabajo, 9(2017), 17-34.

- Albiñana García-Quintana, C. (1985). *Génesis y trayectoria del impuesto municipal de plusvalía.* Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, (228), Instituto de Estudios Fiscales.

- Bosch Roca, N., & Vilalta Ferrer, M. (2024). *La Hacienda Local en cifras: Análisis y reflexiones.*

- Calvo Vérgez, J. (2022). *¿Un nuevo IIVTNU?* Revista Quincena Fiscal, (4). Número 4. 3. Situaciones consolidadas y no consolidadas en la STC 182/2021.

- Consejo de Cuentas de Castilla y León. (2023). *Informe de análisis del impacto en la situación económico-financiera del sector público local de Castilla y León de las reformas impulsadas en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicios 2017-2022.* Plan Anual de Fiscalizaciones 2022.

- Duque Villanueva, J. C., Ortega Carballo, C., Losada González, H. y Quadra-Salcedo Janini, T. de la (2020). *Doctrina del Tribunal Constitucional durante el tercer cuatrimestre de 2019.* Revista Española de Derecho Constitucional, 118, 219-270. doi: https://doi.org/10.18042/cepc/redc.118.08.

- Estéfano Álvarez, T. (2021). *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Incidencia en el País Vasco.* Boletín JADO, 16(29), 159-207. Academia Vasca de Derecho.

- Guervós Maíllo, M. Á. (2022). *Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.* Ars Iuris Salmanticensis, 10, 421-426.

- Molinos Rubio, L. M. ª (2022). *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: ¿una crónica anunciada?* Anuario Aragonés del Gobierno Local 2021, 13, 285-321. ISSN 2172-6531.

- Rodríguez Bereijo, Á. (1992). *El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional).* Revista Española de Derecho Constitucional, 12(36), 9-34. Disponible en Dialnet.

- Santirso Fernández, M. Á., & Vaquero García, A. (2022). *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: el problema inacabable de la financiación municipal (Documento 18/2022).* Red Localis.

JURISPRUDENCIA

DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:

- Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia 26/2017, de 16 de febrero*. STC/2017/26. Boletín Oficial del Estado, núm. 62, de 14 de marzo de 2017, pp. 19778-19792. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3255

- Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia 37/2017, de 1 de marzo*. STC/2017/37. Boletín Oficial del Estado, núm. 87, de 12 de abril de 2017, pp. 30458-30472. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3878

- Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia 59/2017, de 11 de mayo*. STC/2017/59. Boletín Oficial del Estado, núm. 142, de 15 de junio de 2017, pp. 51723-51739. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-6855

- Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia 72/2017, de 5 de junio*. STC/2017/72. Boletín Oficial del Estado, núm. 156, de 1 de julio de 2017, pp. 59248-59266. Recuperado de https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-8344

- Tribunal Constitucional. (2019). Sentencia 126/2019, de 31 de octubre. Boletín Oficial del Estado, núm. 293, de 6 de diciembre de 2019, pp. 134044-134060. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-17639

- Tribunal Constitucional. (2021). Sentencia 182/2021, de 26 de octubre. Boletín Oficial del Estado, núm. 259, de 29 de octubre de 2021, pp. 126806-126819. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-19511

DEL TRIBUNAL SUPREMO:

- Tribunal Supremo. (2018). Sentencia 1163/2018, de 9 de julio.
- Tribunal Supremo. (2018). Sentencia 1791/2018, de 18 de diciembre.
- Tribunal Supremo. (2022). Sentencia 154/2022, de 9 de febrero.
- Tribunal Supremo. (2024). Sentencia 339/2024, de 28 de febrero.

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN:

- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (2024) STSJ CL 3673/2024, de 20 de septiembre.

LEGISLACIÓN

- Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*, 311, de 29 de diciembre de 1978. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229

- Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. *Boletín Oficial del Estado*, 239, de 5 de octubre de 1979. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1979-23709

- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. *Boletín Oficial del Estado*, 157, de 2 de julio de 1985. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 302, de 18 de diciembre de 2003. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186

- 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. *Boletín Oficial del Estado*, 59, de 9 de marzo de 2004. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 288, de 28 de noviembre de 2014. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328

- Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adaptan el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Boletín Oficial del Estado, 268, de 9 de noviembre de 2021. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-18276

PÁGINAS WEB

- Cinco Días. (2021, noviembre 16). *Impuesto sobre la plusvalía municipal: reforma necesaria y urgente.* Cinco Días. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/11/16/opinion/1637071233_275503.html

- Uría Menéndez. (2021). *Nota informativa: El Gobierno aprueba el Real Decreto-ley por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. https://www.uria.com/documentos/circulares/1459/documento/12573/Nota-UM_ES.pdf?id=12573