

EVOLUCIÓ JURISPRUDENCIAL DE LA REGULACIÓ DE LA PLUSVÀLUA MUNICIPAL

Estel Patrís Armengol
Lletrada dels Serveis Jurídics
Federació de Municipis de Catalunya

Sumari: 1. Introducció; 2. Declaracions d'inconstitucionalitat: sentències del Tribunal Constitucional 59/2017, 126/2019 i 182/2021; 2.1. Sentència del Tribunal Constitucional 59/2017: declaració d'inconstitucionalitat dels articles 107.1, 107.2a i 110.4 del TRLHL *únicament perquè sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increments de valor*. No es limiten els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat; 2.2. Sentència del Tribunal Constitucional 126/2019: declaració d'inconstitucionalitat de la regla de càlcul de l'article 107.4 del TRLHL quan se'n derivi un increment de valor superior a l'obtingut efectivament pel subjecte passiu. Es limiten els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat: revisió de les situacions que no siguin fermes; 2.3. Sentència del Tribunal Constitucional 182/2021: declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat dels articles 107.2a i 107.4 del TRLHL. Es limiten més els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat: referència a les situacions consolidades; 3. Modificació de la regulació de l'IIVTNU: Reial decret llei 26/2021; 3.1. Nou supòsit de no-subjecció; 3.2. Nou supòsit de sujecció; 3.3. Nova regulació de la base imposable; 3.4. Gestió; 4. Doctrina jurisprudencial del Tribunal Suprem sobre el procediment de revisió de liquidacions fermes per l'IIVTNU: comentari de la recent Sentència del Tribunal Suprem 339/2024, del 28 de febrer; 5. Conclusions.

Resum

El present article té per objecte analitzar la jurisprudència del Tribunal Constitucional i del Tribunal Suprem que ha anat modulant la regulació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana fins a culminar amb la seva modificació pel Reial decret llei 26/2021, del 8 de novembre, pel qual s'adapta el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals. Així mateix, s'analitzen les novetats introduïdes pel Reial decret llei 26/2021 i la viabilitat de les possibles vies de reclamació d'aquest impost per part dels contribuents en vista de la recent Sentència del Tribunal Suprem 339/2024, del 28 de febrer.

Paraules clau: capacitat econòmica, situacions d'inexistència d'increment del valor, declaració d'inconstitucionalitat, limitació d'efectes, nova regulació pel Reial decret llei 26/2021, mètode d'estimació objectiva, mètode d'estimació directa, revisió de liquidacions fermes, força de cosa jutjada.

1. INTRODUCCIÓ

L'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (en endavant, IIVTNU), conegut popularment com a plusvàlua municipal, és una peça clau del nostre sistema tributari local perquè és el segon impost que aporta més ingressos als ajuntaments, després de l'impost sobre béns immobles.

De la regulació d'aquest impost, que actualment es troba en els articles 104-110 del Reial decret legislatiu 2/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (en endavant, TRLRHL), es desprèn que es tracta d'un impost municipal de caràcter potestatiu, que es configura com un impost directe, de caràcter real i de meritació instantània. Concretament, l'article 104 del TRLRHL el defineix com un tribut directe que grava l'increment de valor que experimenten els terrenys de naturalesa urbana com a conseqüència de la transmissió de la propietat d'aquests terrenys per qualsevol títol (ja sigui per mitjà d'una venda, una donació o una herència, entre d'altres).

La regulació de l'IIVTNU ha estat molt controvertida des de la seva regulació inicial per la Llei 39/1988, del 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, fonamentalment per dos motius. En primer lloc, perquè atemptava contra el principi de capacitat econòmica previst en l'article 31 de la Constitució espanyola (en endavant, CE), atès que sotmetia a tributació situacions que no sempre eren indicatives de capacitat econòmica; i, en segon lloc, perquè el mètode de càlcul de la base imposable no tenia en consideració la capacitat econòmica real del subjecte passiu.

No obstant això, no va ser fins a la crisi econòmica dels anys 2008-2014, que va afectar de manera especial el sector immobiliari, que les deficiències de la regulació de l'IIVTNU es van fer més evidents. De manera que, tot i que el valor de mercat dels immobles va patir una caiguda dràstica, l'aplicació de les regles objectives per a calcular la base imposable de l'IIVTNU no tenia en consideració aquesta situació i el valor dels terrenys de naturalesa urbana seguia creixent. Per tant, malgrat que abans de la crisi les situacions d'increment del valor dels terrenys eren la regla general, durant aquella l'excepció va ser la generació de plusvàlues.

Aquest escenari ha donat lloc a diferents pronunciaments judicials del Tribunal Constitucional i el Tribunal Suprem que han anat modulant la regulació d'aquest impost fins a culminar amb la seva modificació pel Reial decret llei 26/2021, del 8 de novembre, pel qual s'adapta el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals a la jurisprudència del Tribunal Constitucional dictada en aquesta matèria.

2. DECLARACIONS D'INCONSTITUCIONALITAT: SENTÈNCIES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017, 126/2019 I 182/2021

El Tribunal Constitucional s'ha pronunciat fins a onze vegades sobre la inconstitucionalitat de les disposicions de rang legal relatives a l'IIVTNU quant a les normatives forals i les de règim comú. A continuació s'exposen els tres pronunciaments més rellevants en aquesta matèria.

2.1. SENTÈNCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017: DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT DELS ARTICLES 107.1, 107.2A I 110.4 DEL TRLHL ÚNICAMENT PERQUÈ SOTMETEN A TRIBUTACIÓ SITUACIONS D'INEXISTÈNCIA D'INCREMENTS DE VALOR. NO ES LIMITEN ELS EFECTES DE LA DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT

La primera declaració d'inconstitucionalitat és la Sentència del Tribunal Constitucional (STC) 26/2017, del 16 de febrer, que va enjudiciar la Norma foral 16/1989, del 5 de juliol, de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana del territori històric de Guipúscoa. Aquesta primera declaració d'inconstitucionalitat va anar seguida de les STC 37/2017, 59/2017 i 72/2017.

La STC 59/2017, de l'11 de maig, que es va pronunciar respecte al règim comú, va declarar inconstitucionals i nuls els articles 107.1 i 107.2a del TRLHL, relatius a les regles de valoració de la base imposable, i, per connexió, l'article 110.4 TRLHL, ja que impedia als subjectes passius que poguessin acreditar l'existència d'una situació inexpressiva de capacitat econòmica. Així mateix, l'alt tribunal apel·lava al legislador, en el marc de la seva llibertat de configuració normativa, perquè dugués a terme «las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar la manera de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

Fet aquest apunt, cal posar de manifest que un dels aspectes d'aquesta sentència que ha generat més controvèrsia ha estat la seva part dispositiva, quan, a l'hora de declarar la inconstitucionalitat i nul·litat de determinats preceptes de la normativa de dret comú, ho ha fet amb el matís que «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Ara bé, s'ha de subratllar que aquesta sentència no va limitar els efectes de la declaració de nul·litat, cosa que, tal com s'analitzarà més endavant, té rellevància a l'efecte de la revisió d'ofici de les liquidacions fermes de l'IIVTNU.

Aquesta precisió que es declarin inconstitucionals i nuls aquells preceptes només quan se sotmetin a tributació situacions d'inexistència d'incrementos del valor, va donar lloc a pronunciaments judicials heterogenis que van culminar amb la Sentència del Tribunal Suprem (STS) 1163/2018, del 9 de juliol de 2018, que va fixar doctrina pel que fa a la interpretació de l'esmentada STC 59/2017. En aquest sentit, la STS va concloure que els articles 107.1 i 107.2a del TRLHL són inconstitucionals i nuls parcialment o de manera condicionada, atès que seran d'aplicació quan se sotmetin a tributació situacions d'inexistència d'incrementos del valor, i l'article 110.4 del TRLHL és inconstitucional i nul de manera total i incondicionada, cosa que comporta la possibilitat de provar, davant l'Administració i en el procés judicial, la inexistència de plusvàlua.

No obstant això, malgrat la declaració d'inconstitucionalitat mencionada, sumada a la manca de regulació per part del legislador i la dificultat d'aplicar la doctrina establerta pel Tribunal Suprem, tot plegat va comportar que els problemes d'aplicació de l'IIVTNU persistissin.

2.2. SENTÈNCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 126/2019: DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT DE LA REGLA DE CàLCUL DE L'ARTICLE 107.4 DEL TRLHL QUAN SE'N DERIVI UN INCREMENT DE VALOR SUPERIOR A L'OBTINGUT EFECTIVAMENT PEL SUBJECTE PASSIU. ÈS LIMITEN ELS EFECTES DE LA DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT: REVISIÓ DE LES SITUACIONS QUE NO SIGUIN FERMES

En aquest context, un dels problemes que van sorgir va ser analitzar si era procedent que la quota de l'impost fos superior a l'increment de valor dels terrenys, atès que aquesta situació podia qüestionar-se des del principi de no confiscatorietat de l'article 31 de la CE.

Aquesta qüestió va ser resolta per la STC 126/2019, del 31 d'octubre, que va declarar la inconstitucionalitat de l'article 107.4 del TRLHL per vulnerar el principi de capacitat econòmica i la prohibició de confiscatorietat, consagrats en l'article 31.1 de la CE, en els supòsits en què la quota que calia de pagar era superior a l'increment patrimonial obtingut pel contribuent.

En aquest cas, per exigència del principi de seguretat jurídica, el Tribunal Constitucional va limitar els efectes de la declaració d'inconstitucionalitat, de manera que:

[...] únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

2.3. SENTÈNCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021: DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT I NUL·LITAT DELS ARTICLES 107.2A I 107.4 DEL TRLHL. ÈS LIMITEN MÉS ELS EFECTES DE LA DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT: REFERÈNCIA A LES SITUACIONS CONSOLIDADES

Finalment, la STC 182/2021, del 26 d'octubre, tanca el cercle dels pronunciaments sobre la matèria declarant la inconstitucionalitat i nul·litat dels articles 107.1, segon paràgraf, 107.2a i 107.4 del TRLRH en els termes previstos en el seu fonament jurídic sisè, que afecten les normes de determinació de la base imposable de l'IIVTNU. En aquest sentit, expressa que «supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad» i apel·la de nou al legislador perquè dugui a terme les modificacions legals pertinents per a adequar-lo a les exigències de l'article 31.1 de la CE, atès que en la data de la Sentència ja «han trascendido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017».

Un dels aspectes més controvertits ha estat la limitació dels efectes de la declaració d'inconstitucionalitat. En aquest sentit, la STC —cito de manera literal— estableix:

[...] 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 LGT (RCL 2003, 2945) a dicha fecha.

D'aquesta sentència s'extreuen les consideracions següents: *a)* s'insta de nou el legislador perquè reformi la regulació de l'IIVTNU, tal com ja s'havia posat de manifest en la STC 59/2017; *b)* pel que fa a la limitació dels efectes retroactius, delimita quines tenen la consideració de «situacions consolidades», de manera que només podran ser revisades amb fonament en aquesta sentència les dels contribuents que hagin impugnat les liquidacions i les dels que hagin sol·licitat la rectificació de l'autoliquidació prèviament a la data de la seva emissió, és a dir, el 26 d'octubre de 2021.

Respecte a la consideració de situacions consolidades i no susceptibles de revisió, cal posar de manifest que no trobem coherent que s'equiparin dues situacions clarament diferents i que haurien de merèixer un tractament desigual, la dels actes i sentències fermes i la dels actes susceptibles d'impugnació, cosa que comporta una restricció per la revisió d'aquests últims i que podria qüestionar-se des de la perspectiva de la vulneració del dret a la tutela judicial efectiva.

3. MODIFICACIÓ DE LA REGULACIÓ DE L'IIVTNU: REIAL DECRET LLEI 26/2021

La regulació de l'IIVTNU ha estat objecte de modificació per mitjà del Reial decret llei 26/2021, del 8 de novembre, per a adaptar el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals a la jurisprudència del Tribunal Constitucional exposada anteriorment (en endavant, RDL 26/2021) i que va ser convalidat d'acord amb la Resolució del Congrés dels Diputats del 2 de desembre de 2021 (*Boletín Oficial del Estado* [BOE], núm. 296, de l'11 de desembre de 2021).

D'aquesta manera s'esmena el buit normatiu que va generar la STC 182/2021 sobre la determinació de la base imposable de l'impost. A més, la norma integra la doctrina continguda en les dues STC referenciades anteriorment, la 59/2017 i la 126/2019.

En primer lloc, cal destacar que el Reial decret llei 6/2021 va entrar en vigor el dia 10 de novembre de 2021, l'endemà de la seva publicació al BOE, i no té efectes retroactius. Això comporta un buit legal per a les operacions celebrades entre el 26 d'octubre de 2021 (data en què es va conèixer la STC 182/2021) i el 10 de novembre de 2021, que és quan va entrar en vigor el Reial decret llei.

De conformitat amb la disposició transitòria única del Reial decret llei, els ajuntaments que tenien establert l'IIVTNU havien de modificar en el termini de sis mesos, a comptar de l'entrada en vigor del Reial decret llei, les seves ordenances fiscals per a adequar-les a aquest. Mentre no es produeixi aquesta modificació, els ajuntaments han d'aplicar, per a la determinació de la base imposable de l'impost, els coeficients màxims establerts en l'article 107.4 del TRLRHL.

Feta aquesta consideració, a continuació s'analitzen els principals canvis introduïts pel Reial decret llei 26/2021, que són els següents:

- a) Introdueix un nou supòsit de no subjecció a l'impost per als casos en què es constati, a instància de l'interessat, que no s'ha produït un increment del valor.
- b) Sotmet a tributació les plusvàlues generades en menys d'un any.
- c) Estableix dos mètodes diferents per a determinar la base imposable i disposa l'obligació d'aplicar el més beneficiós per al contribuent.

3.1. NOU SUPÒSIT DE NO SUBJECCIÓ

La nova regulació afegeix a l'article 104 del TRLRHL un nou apartat 5 on s'estableix la no subjecció a l'impost en les transmissions de terrenys respecte dels quals es constati la inexistència d'increment del valor per diferència entre els valors d'aquests terrenys en les dates de transmissió i adquisició.

3.2. NOU SUPÒSIT DE SUBJECCIÓ

La nova regulació estableix la subjecció a l'impost dels increments de valor generats en menys d'un any, que anteriorment no estaven subjectes. D'aquesta manera, la norma pretén gravar les transaccions especulatives.

Tot i que amb la redacció anterior de l'article 107.4 del TRLHL no hi havia una regla explícita de no subjecció, aquest precepte establia que per a la quantificació de l'increment de valor només es consideraven els anys complets. La nova regulació tampoc no estableix explícitament aquest nou supòsit de subjecció, però la nova redacció de l'article 107.4 del TRLHL estableix que si el període de generació és inferior a un any, s'ha de prorratejar el coeficient anual tenint en compte el nombre de mesos complets, és a dir, sense tenir en compte les fraccions de mes.

3.3. NOVA REGULACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE

Les regles per a determinar la base imposable s'han modificat en dos sentits: d'una banda, s'introdueixen canvis en l'anterior model de càlcul d'estimació objectiva; de l'altra, s'afegeix la possibilitat de calcular-la per estimació directa.

Pel que fa al mètode d'estimació objectiva, la regulació és similar però amb algunes diferències. La primera, afegida en l'article 107.2 del TRLRHL, és que els ajuntaments poden regular en la seva ordenança un coeficient reductor màxim del 15% sobre el valor cadastral del sòl en el moment de la meritació de l'impost, a l'efecte de ponderar el seu grau d'actualització a la realitat del mercat immobiliari. Però la principal modificació introduïda per la nova normativa és en els coeficients màxims de determinació de l'increment, que ara són objecte

d'actualització anual mitjançant una norma amb rang legal, de manera que ara es pot fer, per exemple, a través de les lleis de pressupostos generals de l'Estat, tal com disposa l'article 107.4 del TRLRHL. Els ajuntaments tenen la potestat de determinar els seus propis coeficients, però sempre respectant els límits màxims.

D'aquesta manera, els ajuntaments disposen de tres possibilitats d'actuació per a atenuar les obligacions tributàries de l'IIVTNU: *a)* aplicar el coeficient reductor sobre el valor cadastral; *b)* aplicar coeficients de determinació de l'increment inferiors als màxims previstos en la llei; *c)* establir tipus de gravamen inferiors al tipus màxim previst en l'article 108 del TRLRHL, que és del 30%.

Els imports màxims dels coeficients que s'han d'aplicar a l'IIVTNU per a la meritació d'aquest a partir de l'1 de gener de 2024 són els que estableix l'article 24 del Reial decret llei 8/2023, del 27 de desembre, que són els següents:

Periodo de generación	Coefficiente	Periodo de generación	Coefficiente
Inferior a 1 año.	0,15	11 años.	0,10
1 año.	0,15	12 años.	0,09
2 años.	0,14	13 años.	0,09
3 años.	0,14	14 años.	0,09
4 años.	0,16	15 años.	0,09
5 años.	0,18	16 años.	0,10
6 años.	0,19	17 años.	0,13
7 años.	0,20	18 años.	0,17
8 años.	0,19	19 años.	0,23
9 años.	0,15	Igual o superior a 20 años.	0,40
10 años.	0,12		

Font: article 24 del Reial decret llei 8/2023, del 27 de desembre.

Com es desprèn del contingut de la taula, l'increment de valor ara es determina mitjançant l'aplicació de coeficients que varien en funció del període de generació considerat. És a dir, no hi ha un coeficient lineal com el que existia en la regulació anterior, que no tenia en consideració les circumstàncies del mercat en els períodes de generació de l'increment, sinó un coeficient específic establert per a cada període de generació en funció de l'increment de valor del sòl estimat per a aquest període. Per aquest motiu, el coeficient creix els primers anys; després, a partir del setè any decreix, ja que a partir d'aquest moment s'inclouen dintre del període els anys de la crisi econòmica, en què el creixement va ser negatiu; i després, a partir de l'any quinze torna a créixer, atès que a partir d'aquell moment s'inclouen en el còmput els darrers anys del *boom* immobiliari, durant els quals es va produir un creixement significatiu del valor del sòl.

Quant al càlcul de la base imposable pel mètode d'estimació directa, en les transmissions d'un immoble en les quals hi hagi sòl i construcció, s'obtindrà en aplicar a la diferència entre el valor de transmissió del sòl i el d'adquisició, la proporció que representa el valor cadastral del sòl sobre el valor cadastral total, de conformitat amb l'article 104.5 del TRLHL.

L'aplicació d'aquest nou mètode es configura en l'article 107.5 del TRLHL, del qual es desprèn que el sistema objectiu de determinació de la base imposable de l'impost és optatiu i només és aplicable en els casos en què el subjecte passiu no faci ús del nou mètode de càlcul. D'aquesta manera, si el contribuïent demostra que la plusvàlua real és inferior a la resultant del mètode d'estimació objectiva, podrà aplicar la real.

3.4. GESTIÓ

Pel que fa a la gestió, el Reial decret llei 26/2021 modifica l'apartat 4 de l'article 110 del TRLRHL: reconeix als ajuntaments la facultat d'exigir el deute pel règim d'autoliquidació¹ i afegeix a aquest article un nou apartat 8² per a imposar la col·laboració entre l'Administració local i l'autonòmica especialment per a la liquidació de l'IIVTNU en els supòsits en què s'apliqui el règim d'estimació directa.

4. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREM SOBRE EL PROCEDIMENT DE REVISIÓ DE LIQUIDACIONS FERMES PER L'IIVTNU: COMENTARI DE LA RECENT SENTÈNCIA DEL TRIBUNAL SUPREM 339/2024, DEL 28 DE FEBRER

En aquest apartat ens volem centrar en les possibles vies de reclamació després de la declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat dels articles 107.1, 107.4 i 110 del TRLRHL en virtut de les STC 59/2017, 126/2019 i 182/2021.

Una de les vies més utilitzades pels contribuïents per a instar la devolució de la plusvàlua ha estat la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts per declaració d'inconstitucionalitat de la liquidació practicada a través de la nul·litat de ple dret de l'acte administratiu que dicta la liquidació, de conformitat amb l'article 217 de la Llei general tributària (en endavant, LGT).

El Tribunal Suprem, en diverses sentències, a saber, les STS 435/2020, 436/2020 i 454/2020, del 18 de maig, va fixar una sèrie de criteris interpretatius sobre la viabilitat per a instar la revisió d'ofici per nul·litat de ple dret de liquidacions fermes per plusvàlua en els

1. Art. 110.4 TRLHL: «4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.»

2. Art. 110.8 TRLHL «(...) las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán para la aplicación del impuesto y, en particular, para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 104.5 y 107.5, pudiendo suscribirse para ello los correspondientes convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración.»

casos en què no existia un increment de valor en la transmissió gravada. Aquesta doctrina es va concretar en els termes següents (STS 436/2020):

a) En l'IIVTNU, la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts derivats de liquidacions fermes com a conseqüència de la declaració d'inconstitucionalitat dictada en la STC 59/2017, s'ha d'efectuar per les vies previstes en el capítol II del títol v de la LGT.

b) La declaració d'inconstitucionalitat de la STC 59/2017 no determina que les liquidacions fermes de l'IIVTNU girades amb anterioritat i que hagin guanyat fermesa en la via administrativa incorrin en els supòsits de nul·litat de ple dret de les lletres *a, e, f* i *g* de l'article 217.1 de la LGT, atès que: i) no han lesionat drets fonamentals susceptibles d'empara constitucional, ja que l'article 31.1 de la CE no estableix un dret fonamental; ii) no han prescindit per complet del procediment establert legalment; iii) no han provocat que el sol·licitant adquireixi facultats o drets sense els requisits essencials per a aquella adquisició; i iv) no es pot identificar una norma amb rang legal que estableixi la nul·litat radical i aquesta no pot ser al·legada d'acord amb l'article 47.2 de la Llei 39/2015, de l'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, que fa referència a disposicions generals i no a actes administratius, com ho és la liquidació ferma que ens ocupa aquí.

Aquesta doctrina ha estat reiterada en diverses STS posteriors. A títol merament exemplificatiu, esmentarem les següents: 1190/2021, del 29 de setembre; 33/2022, del 19 de gener; 71/2022, del 27 de gener; 1665/2022, del 16 de desembre, i 1159/2022, del 20 de setembre.

No obstant aquesta jurisprudència, la STS 339/2024, del 28 de febrer, posa de manifest que és necessari reexaminar-la tenint en compte la STC 182/2021, del 26 d'octubre, i sobretot la STC 108/2022, del 26 de setembre. L'alt tribunal destaca la rellevància de la STC 108/2022 i argumenta que, quan es declara la inconstitucionalitat i nul·litat d'una disposició legal, quan no hi ha un pronunciament sobre la limitació dels efectes ha de regir la regla general dels efectes de la declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat d'una disposició legal i això habilita a utilitzar les vies de revisió corresponents per a eliminar, d'acord amb l'article 40.1 de la LOTC, tot efecte de la norma declarada inconstitucional.³

Finalment, aquesta sentència conclou:

Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC (RCL 1979, 2383) , todo ello con los límites previstos en los artículos

3. STS núm. 339/2024: «en tanto que la misma remarca algo que, aunque resulte obvio, quizá no ha sido suficientemente considerado, y es que la ausencia de limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 no es fruto del olvido, ni carece de significado, antes bien, que en ausencia de pronunciamiento sobre limitación de efectos debe regir, necesariamente, la regla general de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que deriva de la Constitución y de la LOTC, regla que impone que, como explica la STC 108/2022 que [...]cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal, “el respeto a la Constitución debe regir en todo momento” (STC 70/2022, de 2 de junio (RTC 2022, 70), FJ 4), “lo que presupone la existencia de cauces de revisión” para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC , todo efecto de la norma declarada inconstitucional.»

164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Per altra part, la Sentència conté un pronunciament rellevant: el Tribunal Suprem avisa que per a decidir si escau la nul·litat de ple dret s'ha de ponderar el temps transcorregut des que es va produir l'ingrés de la quantitat liquidada fins al moment en què s'insta la revisió. Aquest matís no està exempt de dubtes, que s'hauran d'anar analitzant en cada cas concret.

5. CONCLUSIONS

a) La regulació de l'IIVTNU ha estat molt controvertida des de la seva regulació inicial des de la perspectiva dels principis de capacitat econòmica i no-confiscatorietat consagrats en l'article 31 de la CE. Però no va ser fins a la crisi econòmica dels anys 2008-2014, que va afectar de manera important el sector immobiliari, que es van evidenciar les deficiències en la regulació d'aquest impost.

b) La jurisprudència del Tribunal Constitucional i del Tribunal Suprem ha anat modulant la regulació de l'IIVTNU fins a culminar amb la seva modificació pel Reial decret llei 26/2021, del 8 de novembre, pel qual s'adapta el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

c) Les sentències del Tribunal Constitucional més rellevants dictades en aquesta matèria són: la STC 59/2017, que declara la inconstitucionalitat i nul·litat dels articles 107.1, 107.2a i 110.4 del TRLHL *únicament perquè sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increment del valor* i no limita els efectes de la declaració; la STC 126/2019, que declara la inconstitucionalitat de la regla de càlcul de l'article 107.4 del TRLHL quan la quota que s'ha de pagar és superior a l'increment patrimonial obtingut pel subjecte passiu i limita els efectes de la declaració, atès que poden ser revisades les situacions que no siguin fermes; i la STC 182/2021, que declara inconstitucionals i nuls els articles 107.2a i 107.4 del TRLHL, sobre les regles de determinació de la base imposable, i limita més els efectes de la declaració en el sentit que estableix que tenen la consideració de situacions consolidades les liquidacions provisionals o definitives que no hagin estat impugnades i les autoliquidacions de les quals no s'hagi sol·licitat la rectificació prèviament.

d) La regulació de l'IIVTNU ha estat objecte de modificació per mitjà del Reial decret llei 26/2021, del 8 de novembre, per a adaptar el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals a la jurisprudència esmentada del Tribunal Constitucional. Les principals novetats són: nou supòsit de no subjecció a l'impost per als casos en què es constati, a instància de l'interessat, que no s'ha produït un increment del valor; tributació de les plusvàlues generades en menys d'un any; establiment de dos mètodes diferents per a determinar la base imposable (es modifica el mètode anterior d'estimació objectiva i s'afegeix la possibilitat de calcular-la per estimació directa), i es disposa l'obligació d'aplicar el més beneficiós per al contribuent.

e) Es valora positivament la modificació de l'impost pel Reial decret llei 26/2021 ja que suposa una millora respecte al sistema anterior tant perquè té en consideració la capacitat econòmica del contribuent com per la seguretat jurídica que atorga.

f) Finalment, cal posar de manifest que un altre aspecte controvertit ha estat l'anàlisi de la procedència de la revisió de liquidacions fermes per l'IIVTNU. D'acord amb la recent STS 339/2024, del 28 de febrer, que apel·la a l'argumentació de la STC 108/2022, les liquidacions fermes poden ser objecte de la revisió d'ofici de l'article 217.1g de la LGT, amb els límits dels articles 164.1 de la CE i 40.1 de la LOTC, que impedeixen revisar els processos finalitzats amb una sentència amb força de cosa jutjada. Així mateix, el Tribunal Suprem avisa que per a decidir si escau la nul·litat de ple dret s'ha de ponderar el temps transcorregut des que es va produir l'ingrés de la quantitat liquidada fins al moment en què s'insta la revisió. Aquest aspecte s'haurà d'anar perfilant a mesura que els tribunals el vagin aplicant cas per cas.