

Patricia Pérez Gutiérrez

**EFFECTES DE LA DECLARACIÓ
D'INCONSTITUCIONALITAT DE L'IIVTNU**

TREBALL FIN DE GRAU

Dirigit pel Dr. Joan Pagès i Galtés

Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2021

Aquest TFG s'ha desenvolupat en la modalitat de Treball de Recerca. La recerca es presenta seguint les normes per a autors previstes a la Revista: *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*:

<https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/revistas/Revista-Espanola-de-Derecho-Financiero/p/10001529#tab-3>.

RESUM

El Tribunal Constitucional va declarar en el 2017 la inconstitucionalitat de gravar increments ficticis en l'IIVTNU, però no va concretar els efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat. Després d'un intens debat doctrinal, finalment, el Tribunal Suprem ha determinat en el 2020 que els efectes són *ex nunc*, prospectius i, per tant, que no afecten les situacions administratives fermes en la data de la declaració d'inconstitucionalitat.

PARAULES CLAU: Declaració d'inconstitucionalitat, devolució d'ingressos, IIVTNU, nul·litat de ple dret i recurs extraordinari de revisió.

RESUMEN

El Tribunal Constitucional declaró en el 2017 la inconstitucional de gravar incrementos ficticios en el IIVTNU, pero no concreto los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad. Después de un intenso debate doctrinal, finalmente, el Tribunal Supremo determinó en el 2020 que los efectos son *ex nunc*, prospectivos y, por tanto, no afectan las situaciones administrativas firmes en la fecha de la declaración de inconstitucionalidad.

PALABRAS CLAVE: Declaración de inconstitucionalidad, devolución de ingresos, IIVTNU, nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión.

ABSTRACT

The Constitutional Court declared in 2017 the unconstitutionality of taxing fictitious increases in the IIVTNU, but it did not limit temporarily effects of declaration of unconstitutionality. Afterwards of an intense doctrinal argument, finally, the Supreme Court fixed in 2020 which effects are *ex nunc*, prospective and, for that reason, they do not affect firm administrative situations in the date declaration of unconstitutionality.

KEYWORDS: Declaration of unconstitutionality, return of income, IIVTNU, nullity of full right and extraordinary appeal of review.

ÍNDEX

ABREVIATURES	5
INTRODUCCIÓ	6
1. MARC NORMATIU	7
1.1. ANTECEDENTS	7
1.2. LRHL DE 1988.....	8
2. NATURALEZA DEL SISTEMA CUANTIFICADOR DEL INCREMENTO DE VALOR.....	9
2.1. ESQUEMA	9
2.2. PRESUMPCIÓ <i>IURES ET DE IURE</i> AJUSTADA A LA CONSTITUCIÓ	10
2.3. PRESUMPCIÓ <i>IURIS TANTUM</i>	11
2.4. PRESUMPCIÓ <i>IURES ET DE IURE</i> NO AJUSTADA A LA CONSTITUCIÓ.....	12
3. DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT DE L'IVTNU	13
3.1. EL GRUP DE SSTC DE 2017 I LA STC DE 2019.....	13
3.2. POSTURES DOCTRINALS.....	14
4. LA DOCTRINA INTERPRETATIVA DICTADA PEL TS.....	16
5. LA QÜESTIÓ DE INTERÈS CASSACIONAL RELATIVA ALS EFECTES TEMPORALS DE LA DECLARACIÓ DE INCONSTITUCIONALITAT	16
6. ESQUEMA DE LA DOCTRINA ASSENTADA PEL TS EN 2020 RESPECTE ALS EFECTES TEMPORALS DE LA STC 59/2017	18
7. RESUM DE LA DOCTRINA JURISPRUDÈNCIAL SOBRE LA REVISIÓ D'ACTES TRIBUTARIS FERMES A TRAVÉS DEL PROCEDIMENT DE NUL·LITAT DE PLE DRET...	19
8. LA DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS EN EL MARC DEL PROCEDIMENT DE NUL·LITAT DE PLE DRET	19
8.1. PLANTEJAMENT	19
8.2. COMPETÈNCIA DEL TS PER INTERPRETAT ELS EFECTES TEMPORALS DE LES DECLARACIONS DE INCONSTITUCIONALITAT EN CAS DE SILENCI DEL TC	20
8.3. NECESSITAT DE PROMOURE UNA VIA ESPECIAL DE REVISIÓ PER LA DEVOLUCIÓ DELS INGRESSOS INDEGUTS DERIVATS DE SITUACIONS FERMES EN VIA ADMINISTRATIVA.....	21
8.4. CRÍTICA A L'ARGUMENT DEL TS SOBRE EL DISTINT PROCEDIMENT DE DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS PREVIST EN LA LGT DE 1963 I EN LA VIGENT LGT DE 2003	21
9. EL SUPÒSIT DE NUL·LITAT DE LA LLETRA G) DEL ART. 217.1 LGT.....	23
9.1. CONSEQÜÈNCIA DERIVADA DE LA DOCTRINA DEL TS SOBRE ELS EFECTES TEMPORALS DE LA DECLARACIÓ DE INCONSTITUCIONALITAT EFECTUADA PER LA STC 59/2017	23
9.2. DOCTRINA DEL TS SOBRE EL SUPÒSIT DE NUL·LITAT	24
10. ALTRES SUPÒSITS DE NUL·LITAT	25
CONCLUSIONS	26
BLIBLIOGRAFIA	28
WEBGRAFIA	32
JURISPRUDÈNCIA.....	33

ABREVIATURES

art.	Article
cap.	Capítol
cf.	Comparació
ed.	Edició
p.	Pàgina
pp.	Pàgines
LGT	Llei general tributària
STC	Sentència del Tribunal Constitucional
STS	Sentència del Tribunal Suprem
RD	Reial decret
TC	Tribunal Constitucional
TFG	Treball de Fi de Grau
TS	Tribunal Suprem

INTRODUCCIÓ

L'objecte del present treball és analitzar els efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat de l'Impost de l'Increment del Valor del Terreny de Naturalesa Urbana, (en endavant, IIVTNU) efectuada per la STC 59/2017, sense concretar-los, cosa que ha provocat una discussió doctrinal que ha hagut de ser dirimida pel Tribunal Suprem.

El motiu pel qual he agafat aquest tema és perquè m'agrada l'àmbit tributari. Llavors, el meu tutor del TFG em va proposar fer-ho sobre l'esmentada polèmica plantejada en l'IIVTNU, ja que em permetria aprofundir en temes domàtics i en temes pràctics. Singularment veuria la rellevància que tenen els efectes temporals de nul·litat d'una norma respecte a la devolució dels ingressos emparats, així com en la norma declarada nul·la segons la declaració de nul·litat sigui *ex nunc* o *ex tunc*.

La metodologia que he seguit per fer el treball ha estat estrictament jurídica, centrant-me en l'anàlisi de la jurisprudència del TC i del TS així com de la doctrina científica que les he comentat.

Sistemàticament, he dividit el treball en deu blocs. En els dos primers me'n ocupo d'aspectes generals destinats a ubicar la matèria objecte d'estudi. I així estudiem el marc normatiu i la naturalesa del sistema quantificador de l'IIVTNU. En els apartats tres a set passo a examinar la doctrina jurisprudencial recaiguda sobre els efectes temporals de la declaració d'inconstitucional del nostre impost. En l'apartat vuitè examino la devolució d'ingressos derivada dels efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat. Posteriorment, en els apartats deu i onze, faig unes breus consideracions sobre els supòsits de nul·litat examinats per la jurisprudència amb el motiu del tema que ens ocupa. Per últim, es redacta un breuari de conclusions.

1. MARC NORMATIU

1.1. Antecedents

L'origen remot de l'IVTNU es situa en la transformació de l'impost anglès de Consum, en un impost que gravés els augments de valor dels immobles arrel de les obres costejades per la col·lectivitat. Aquest impost es implementar a Nova York en el segle XVII quan encara era colònia britànica.

A finals del segle XVIII alguns Ajuntaments espanyols, com ara Santander i Madrid, van demanar al govern estatal que implementés un impost similar en favor dels municipis, però aquesta petició no va ser atesa¹.

Després d'alguns projectes normatius que no van entrar en vigor², la figura que grava l'increment de valor del sòl posat de manifest amb la seva transmissió va aparèixer amb el RD de 13 de març de 1919. Cal destacar que va emprar un sistema de quantificació directe, és a dir, s'estava a les dades reals comparant els valors d'adquisició i de transmissió. Amb l'Ordre de 19 d'octubre de 1921 es va permetre que els Ajuntaments empressin un mètode objectiu, consistent en aprovar uns índex de valoració aplicables al conjunt d'immobles de tot o una part del municipi. Criteri objectiu que es declarar d'aplicació obligatòria amb el RD-Llei de 3 de novembre de 1928³.

¹ A. SAU MARTI, <<Los 81 años de vigencia del impuesto sobre incrementos del valor de los terrenos de naturaleza urbana.>>, Treball de Recerca, Treball de Recerca, Universitat de Vic, 2020, pp. 22 i 23. http://dspace.uvic.cat/xmlui/bitstream/handle/10854/1714/treinv_a2000_sau_agusti_81vigencia.pdf?sequence=1&isAllowed=y, Vist el dia 9 de febrer de 2021.

² Ens referim als denominats Projectes de Llei Maura (1907), Canalejas-Cobian (1910), Bagallad (1915), Alba (1916) i González Besada (1918).

³ Explicació J. LÓPEZ i J. VERA, 2018, p. 81, que:

“Desde 1924 hasta la promulgación de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales el cálculo del incremento de valor se obtenía mediante la aplicación de la siguiente fórmula:

$$V = Vf - (Vo + VM + CfCE)$$

Siendo:

Vf, el valor corriente en venta al terminar el período de imposición, determinando de acuerdo con los índices o tipos fijados por los Ayuntamientos.

Cf, el porcentaje de las contribuciones especiales satisfechas imputables al terreno de acuerdo con la antigüedad de la finca.

CE, importe de las contribuciones especiales satisfechas”.

Semblant sistema es va seguir aplicant, amb lleugeres modificacions, fins el TRRL de 1986⁴, que posteriorment es va derogar per la LRHL de 1988⁵

El més destacable és que tenia l'avantatge de tots els sistemes objectius, puix simplificava la quantificació del tribut, però presentava el problema de la seva litigiositat, puix era freqüent que els subjectes passius impugnassin davant els tribunals els índex aprovats per l'Ajuntament⁶.

1.2. LRHL de 1988

El nou gravamen establert per la LRHL de 1988 s'anomena Impost sobre l'increment de Valor dels Terrenys Urbans (en endavant, IIVNTU) i, malgrat que en la redacció original de l'article 108.1 es diu que la base imposable és l'increment de valor «real», el cert és que no establia el sistema directe, sinó un altre d'objectiu consistent en què la base imposable es determina multiplicant el valor cadastral del sòl del immoble en el moment que es va transmetre pel número d'anys transcorreguts des de l'última transmissió que va portar a terme, tot i aplicant el coeficient aprovat per l'Ajuntament, en virtut de la taula creada pel legislador⁷.

El caràcter objectiu del sistema de quantificació, va ser reconegut pel propi legislador quan en virtut de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, es va modificar l'article

⁴ Text refós de les disposicions legals vigents en matèria de Règim Local, aprovat per RD Leg. 781/1986, de 18 d'abril.

⁵ Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals.

⁶ Com explica E. SIMÓN ACOSTA, 1987, p. 438, els índex que aprovarà la Corporació devien estar motivats, llevat el cas contrari pecarien de nul·litat. En aquest marc, expliquen L. LÓPEZ i J. VERA, 2018, p. 81, que *“Los índices, como era de prever, fueron objeto de muchísimas reclamaciones: tanto mediante su impugnación directa, cuando eran expuestos al público durante la tramitación de la Ordenanza, como cuando, en los expedientes de liquidación, se giraban las correspondientes cuotas a los contribuyentes”*.

⁷ Expliquen J. LÓPEZ i J. VERA, 2018, pàg. 81, que aquest és el “Sistema de obtención del incremento de valor a partir del 1/01/90:

$$V = N \times Ci \times Vs$$

N, número de años transcurridos.

Ci, porcentaje aprobado el Ayuntamiento en

Vs, valor del suelo en la fecha de la transmisión a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles”.

Tenint en compte que el nombre màxim d'anys que contempla la LRHL és de 20 anys i que, segons la redacció original del art.108.2 de la LRHL, el percentatge màxim a aplicar pels Ajuntaments era del 3 per 100, resulta el increment màxim que podria arribar al 60 per 100 del valor del sòl en la data de transmissió (cfr. J. LÓPEZ LEÓN, 2002, pàg. 116).

108.1 de la LRHL de 1988 als efectes d'eliminar el terme «real», de tal manera que es deixava en clar que no perseguia gravar increments reals de valor, sinó els increments determinats per la formula legal.

El cas és que el grau d'objectivació d'aquest sistema és tal que se'l pot qualificar de «forfatori», puix consisteix en la mera aplicació d'una formula matemàtica. Certament, amb això s'eliminava el problema del sistema del TRRL de 1986 relatiu a la litigiositat dels índex de valors aprovats per l'Ajuntament, però en va sortir un encara més greu, qual és que l'aplicació de la formula matemàtica sempre donava necessàriament un augment de valor.

El problema es va agreujar amb la crisi immobiliària del 2007⁸, atès que els preus del immobles van caure ostensiblement i, per tant, no era gens estrany que es venguessin immobles a un preu inferior del que es van adquirir. En aquests casos, doncs, es donava un decrement real de valor i, malgrat tot, la formula matemàtica imposava que hi havia un increment legal de valor subjecte a gravamen, cosa que pugnava amb els principis constitucionals de no confiscatorietat, capacitat econòmica i interdicció de la indefensió.

2. NATURALEZA DEL SISTEMA CUANTIFICADOR DEL INCREMENTO DE VALOR

2.1. Esquema

Acabem d'indicar que el sistema quantificador de l'increment de valor del TLRHL provoca problemes de constitucionalitat, els quals han estat analitzats des de tres perspectives.

Primer s'analitza des de la perspectiva de la presumpció *iures et de iure*, com una ficció jurídica, però ajustada a la constitució.

⁸ A destacar que la crisi econòmica iniciada en el 2007 es una de les causes que justifiquen les reformes fiscals del habitatge proposades per un significatiu sector doctrinal (cfr. A. URQUIZU CAVALLÉ, 2018, pp. 915 i ss.; M. VILLCA POZO, 2018, pp. 889 i ss.).

Per un altra banda, s'analitza des de el punt de vista de la presumpció *iuris tantum*, és a dir, que si accepta prova en contra.

Per últim, considerar-ho des de la presumpció *iures et de iure*, és a dir, a partir de la ficció jurídica, però que sí vulnera la Constitució.

2.2. Presumpció *iures et de iure* ajustada a la Constitució

Una primera postura doctrinal és considerar que ens trobem davant una presumpció *iures et de iure* constitutiva d'una ficció jurídica⁹ ajustada a la Constitució, perquè s'interpreta que quan la fórmula forfataria legal determina que hi ha un increment de valor degut a la transmissió del sòl, es una presumpció legal que no admet prova en contra¹⁰.

En aquest sentit es va pronunciar la doctrina administrativa¹¹ determinades resolucions judicials¹² i un sector de la doctrina científica¹³.

⁹ Diem que, davant d'una presumpció *iuris et de iure*, estem davant d'una ficció jurídica perquè, segons explica A. DEL BLANCO y B. GARCÍA, 2015, p. 67, en la presumpció *iures et de iure* <<la Administración podría declarar correcta una liquidación llevada a cabo por un contribuyente que se ajustase de una manera más correcta a la realidad material que se atendiese al método legalmente establecido>>. Així mateix, <<en las presunciones iures et de iure, una vez se cumpla el hecho base, existen muchas probabilidades de que se cumpla el hecho consecuencia>>. Res d'això passa en el cas que ens ocupa i, per tant, tècnicament estem davant una ficció jurídica. Per ser inclús més precisos, es tracta d'una ficció jurídica en la seva modalitat de regla de valoració, en la virtut, expliquen J. LÓPEZ y J. VERA, 2018, p.82, <<el legislador esta fijando la cuantía por la que se debe computar los bienes que forman la base imponible, siendo indiferente que mediante un procedimiento contradictorio el obligado tributario pudiera, a través de una actividad probatoria, obtener un valor diferente; es decir, la regla de valoración no pretende facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto, ni puede ser destruida arguyendo que la presunción utilizada por el legislador es errónea>>. Sobre aquesta temàtica, de les normes de valoració com ficcions jurídiques, vid. E. ESEVERRI MARTÍNEZ, 1995, pp. 45 a 120.

¹⁰ J. PAGÈS I GALTÈS, <Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018>, en *REALA*, núm. 11, 2019, p. 159.

¹¹ Cfr. Informe de esta Subdirección de 18 de diciembre de 2002, así como sus Consultas de 17 de mayo de 2013, 23 de enero de 2014, de 27 de enero de 2014, de 6 de febrero de 2014, de 20 de junio de 2014 (cits. por M. ALÍAS CANTÓN, 2017, pp. 14, 17 y 18).

¹² C. CHECA GONZÁLEZ, 2000, p. 369, cita en esta línea la STSJ de Andalucía -Granada- de 26 de enero de 1998, JT 1998/62, cuyo ponente fue E. ESEVERRI MARTÍNEZ, quien trató de este tema en 1993, pp. 133 a 144. P. CHICO DE LA CÁMARA 2013, p. 36, cita las SSTSJ de Andalucía de 5 de mayo de 1997 (JT 1997/566), de 26 de enero de 1998 (JT 1998/1957), de 4 de marzo de 2002 (JT 2002/474), de 10 de marzo de 2002 (JT 2003/910); STSJ de Canarias de 3 y 6 de septiembre de 2000. Por su parte, B. ANGLÈS JUANPERE, 2018, p. 109, cita en esta línea la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo (JCA) núm. 3 de Oviedo, de 20 de febrero de 2014 y la Sentencia del JCA núm. 2 de Barcelona, de 18 de abril de 2016.

¹³ Cfr. G. ORÓN MORATAL, 1992, p. 117; E. ESEVERRI MARTÍNEZ, 1993, p. 137; L.M. ALONSO GONZÁLEZ, 1995, p. 335.

Així, la Resolució no vinculant de la Direcció General de Tributs (DGT), 0014-14, de 20 de juny de 2014 va declarar¹⁴: “la regla de determinación de la base imponible del IIVTNU no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo; por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLHL no admite prueba en contrario”. Criteri recolzat pel professor CHICO DE LA CÁMARA¹⁵, que senyala que estem davant una ficció jurídica ja que no hi cap prova en contra.

2.3. Presumpció *iuris tantum*

La segona postura doctrinal és analitzar-ho des de la presumpció *iuris tantum* (admet prova en contra). Segons bona part de la doctrina científica¹⁶ aquesta opció interpretativa és la més s’ajusta a la Constitució perquè, al seu entendre, la presumpció *iuris et de iure*, que no admet prova en contra, provocaria una vulneració contra els elementals principis constitucionals, per la simple raó de que estarien subjectes al gravamen de l’IIVTNU increments de valors ficticis o irrealis. I per tal d’evitar-ho, si forcem la interpretació de la llei a la llum dels principis constitucionals, podem treure la conclusió que permet al contribuent provar l’inexistència de l’increment, és a dir, provar que l’increment real és inexistent o inferior al resultant de l’aplicació sistema del quantificador legal.

Aquesta tesi va ser adoptada per una part important de la jurisprudència, segons la qual, un cop el contribuent ha pogut provar davant l’òrgan jurisdiccional que l’increment del valor del sòl és inexistent o escàs en virtut de la fórmula forfataria, el tribunal ha de declarar que no està subjecte de gravamen o que estigui subjecte la base imposable del increment de valor real i no al fictici, d’aquesta manera es pot respectar els

¹⁴ Cit. per F. de A. LÓPEZ LARA, *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ante la crisis del mercado inmobiliario*, Revista Digital CEMCI, núm. 32, 2016, p. 12. <https://revista.cemci.org/numero-32/pdf/trabajos-de-evaluacion-2-el-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-ante-la-crisis-del-mercado-inmobiliario.pdf>. Vist el dia 11 de maig de 2021.

¹⁵ Cit. per F. de A. LÓPEZ LARA, *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ante la crisis del mercado inmobiliario*, Revista Digital CEMCI, núm. 32, 2016, p. 12. <https://revista.cemci.org/numero-32/pdf/trabajos-de-evaluacion-2-el-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-ante-la-crisis-del-mercado-inmobiliario.pdf>. Vist el dia 11 de maig de 2021.

¹⁶ J. I. RUBIO i S. ARNAL, 1989, pp. 386, 387 i 398; A. AGUNDÉZ FERNÁNDEZ, 1990, p. 82; A. HERNÁNDEZ, 1991, p. 83; F. CASANA MERINO, 1994, p. 125; B. MORENO SERRANO, 2012, 176.

principis constitucionals de no confiscatorietat i interdicció de la indefensió i el de capacitat jurídica. Cal destacar que, segons PAGÈS, una de les sentències que més precisa va ser en aquet sentit, és una recaiguda en 2015 dictada pel Jutjat Contenciós-Administratiu (JCA), núm. 1 de Tarragona¹⁷.

Finalment, encara que la jurisprudència no ha indicat de manera clara quins han de ser els mitjans de prova, per el qual pot provocar problemes de seguretat jurídica. No obstant, al final la doctrina jurisprudencial menciona que mitjançant l'interpretació pot solventar aquesta llacuna legal.

2.4. Presumpció *iures et de iure* no ajustada a la Constitució

L'última postura doctrinal és analitzar des de el punt de vista de la presumpció *iures et de iure* no ajustada a la Constitució. En aquesta postura, s'interpreta que la llei estableix clarament una presumpció *iures et de iure*, que no admet prova en contrari, i, a més a més, que aquest tipus de presumpció atempta contra el principi de capacitat econòmica.

A nivell de doctrina, destaca la postura del professor FALCÓN i TELLA¹⁸. Segons el qual la presumpció *iures et de iure* no significa que pugui ser utilitzada indistintament en el procediment tributari sense possibilitat d'utilitzar de tants arguments que consideri adients davant el tribunal per evitar el desplegament dels efectes jurídics d'una norma en concret. És a dir, la utilització pel legislador d'aquest tipus de presumpció només és possible si està prou justificada i la pugna amb els principis constitucionals és lleu, cosa que al seu entendre no succeeix en el cas de la normativa legal de l'IIVTNU en la mesura que el legislador té alternatives per evitar gravar increments irrealis o ficticis. D'aquí que consideri que la imposició d'una presumpció *iures et de iure* atempta contra el principi de capacitat econòmica.

¹⁷ Així, J. PAGÈS i GALTÉS, 2019, p. 160, diu <Ente otras muchas, destacaremos por su precisión la Sentencia del JCA núm. 1 de Tarragona, de 11 de mayo de 2015 (recurso núm. 269/2014) y la STSJ de Madrid de 15 de junio de 2016 (recurso núm. 1117/2015)>.

¹⁸ En la seva obra "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", cit. per F. de A. LÓPEZ LARA, *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ante la crisis del mercado inmobiliario*, Revista Digital CEMCI, núm. 32, 2016, p. 14. <https://revista.cemci.org/numero-32/pdf/trabajos-de-evaluacion-2-el-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-ante-la-crisis-del-mercado-inmobiliario.pdf>. Vist el dia 11 de maig de 2021.

Això va provocar que es presentessin determinades qüestions d'inconstitucionalitat davant el Tribunal Constitucional que analitzarem en el proper apartat del TFG.

3. DECLARACIÓ D'INCONSTITUCIONALITAT DE L'IIVTNU

3.1. El grup de SSTC de 2017 i la STC de 2019

Com hem dit anteriorment, després de que entrés en vigor l'actual TRLRHL de 2004¹⁹ amb l'introducció del sistema forfatori de l'IIVTNU, es permet la subjecció a gravamen de les transmissions que el contribuent no denunciï l'increment de valor real, a més de que aquet gravamen derivat de les transmissions pot ser superior al valor real. I per contra, no ofereix la possibilitat d'aportar proves que demostrin que l'increment que s'està gravant és inferior al real.

Per això mateix, bona part de la doctrina científica ha exposat que vulnera el principi de capacitat econòmica, i que es va incrementar quan va explotar la crisi econòmica soferta al 2007, ja que va haver-hi moltes transmissions de béns immobles que es van vendre per un preu molt superior al increment real del immoble, per aquest motiu, es diu que al sistema forfatori estava gravant de manera total o parcialment increments de valors ficticis o irreal.

Per altra banda, fins la data en que es clou el present TFG, el TC ha dictat en total sis Sentències que declarava inconstitucionals alguns preceptes contemplats a l'IIVTNU, però només cinc es basen en establir doctrina constitucional sobre la configuració legal de l'IIVTNU.

Dit tot això, ens centrarem primer en les Sentències que es van dictar al 2017, en el qual declaren l'inconstitucional parcial dels preceptes de l'IIVTNU, en la part que sotmeten a tributació increments de valor inexistents, a més d'excloure al contribuent la possibilitat de provar-ho davant els Tribunals de que no han existit aquests increments.

¹⁹ Text refòs de la Llei reguladora de les Hisendes Locals, aprovat per el RD Legislatiu 3/2004, de 5 de març.

Les sentències afectades de territoris forals, són de Guipúscoa (STC 26/2017, de 16 de febrer)²⁰, Àlaba (STC 37/2017, d'1 de març)²¹ i Navarra (STC 72/2017, de 5 de juny)²². I només hi ha una al territori comú, que és la STC 59/2017, d'11 de maig, que declaren la inconstitucionalitat dels articles 107.1, 107.2.a) i 110.4 TRLHRL i dels correlatius preceptes de les normes forals impugnades.

D'altra banda, al 2019 es va dictar la STC 126/2019, de 31 d'octubre, relativa al TRLHRL, que va declarar inconstitucional l'article 107.4 TRLHRL en els casos que el contribuent pagui la quota tributaria i sigui més elevada que l'increment real. En especial, conté una clàusula senyalant que els efectes temporals no són retroactius, és a dir, *ex nunc*. A diferència de les SSTC de 2017, que no es van pronunciar sobre els efectes temporals, la qual va provocar la discussió sobre si tenien efectes *ex nunc* (prospectius) o *ex tunc* (retroactius).

3.2. Postures doctrinals

Vèiem dues postures extremes amb referència als efectes temporals de les sentències declaratòries d'inconstitucionalitat d'una llei, però també hi trobem postures intermèdies entre aquestes dues.

La primera postura afecta al principi de legalitat, i senyala que mentre les sentències del TC no mencionin els efectes temporals, s'ha d'entendre que són retroactives, és a dir, que els fets que es van dictar a l'empara d'una llei posteriorment declarada inconstitucional, són nuls de ple dret. Per tant, tindran efectes *ex origine* o *ex tunc*, per la simple raó de que l'article 40 LOTC només restringeix els efectes de les declaracions d'inconstitucionalitat als actes en que hi ha recaigut sentències judicials fermes, sempre i quan no siguin sancionadores²³.

²⁰ Els preceptes declarats inconstitucionals i nuls pel TC van ser els arts. 4.1, 4.2.a) i 7.4 de la Norma Foral 16/1989, del IIVTNU de Guipúscoa.

²¹ Els preceptes declarats inconstitucionals i nuls pel TC van ser els arts. 4.1, 4.2.a) de la Norma Foral 46/1989, de 19 de juliol, del IIVTNU d'Àlaba.

²² Els preceptes declarats inconstitucionals i nuls pel TC van ser els arts. 175.2, 175.3 i 178.4 de la Llei Foral 2/1995, de 10 de març, d'Hisendes Locals de Navarra.

²³ A nivell de teoria general, vid. M. BELADÍEZ ROJO, 1994, pp. 360-361. En l'àmbit tributari aquest criteri es defensat per J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, p. 220; J.I. MORENO FERNÁNDEZ, 2009, p. 46; 2019, p. 237; O. DEL AMO GALÁN, 2017; D. MARÍN-BARNUEVO FABO, 2017, pp. 30-32; S. ARANA LANDÍN, 2018, pp. 101 i 102; V. RUÍZ ALMENDRAL, 2018, pp. 61 i ss.

La segona postura afecta al principi de seguretat jurídica, en el qual destaquen que mentre que les sentències del TC no expressin els efectes temporals de les declaracions d'inconstitucionalitat s'han d'entendre de manera no retroactiva. És a dir, que els fets que es van dictar segons una llei posteriorment declarada inconstitucional no comporten la nul·litat de ple dret, de tal manera, tindran efectes *ex nunc*²⁴.

L'última postura és la que es considerarà intermèdia, en la qual es pretén fer una mixtura ponderada dels principis de legalitat i de seguretat jurídica. És intermèdia, perquè defensa que els actes administratius han de tenir efectes retroactius, però limitats en el temps, com és la data límit de prescripció de les obligacions²⁵.

Segons l'autor PAGÈS²⁶ considera que la postura doctrinal més ajustada a dret és la primera, que defensa l'efecte temporal *ex tunc* o *ex origine*, és a dir, que té efectes retroactius. I certament, des d'un punt de vista purament dogmàtic, sembla que sigui la més raonable, atès que si es declara nul·la una norma, significa que s'expulsa de l'ordenament jurídic des de que es va dictar i, per tant, tots els actes dictats al seu empara no gaudeixen de cobertura jurídica²⁷.

En conclusió, podem afirmar que si es segueix aquest criteri que acabem de mencionar, primer s'hauria de poder revisar que tots aquells actes no fermes en virtut del

²⁴ A nivell de teoria general, vid. J. JIMÉNEZ CAMPO, 1997, p. 41. En l'àmbit tributari aquest criteri es defensat per B. SESMA SÁNCHEZ, 2017, p. 237.; M. ALÍAS CANTÓN, 2017, p. 30; J.M. UTANDE SAN JUAN, 2017, p. 39; F. PLEITE COMILLAS, 2018, pp. 1-3; J. CALVO VÉRGEZ, 2019, p. 523; V.A. GARCÍA MORENO, 2019, p. 95; S. ANÍBARRO PÉREZ, 2020, pp. 30-31.

²⁵ Aquesta es la postura sostinguda en l'àmbit tributari per J.E. VARONA ALABERN, 2018, pp. 187-188.

²⁶ J. PAGÈS i GALTÉS, <Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU>, en *Tributos Locales*, núm. 146, 2020, pp. 19 a 49.

²⁷ Entre els arguments esgrimits, podem destacar que, tradicionalment la nul·litat té efectes *ex tunc*, cosa que la diferència de l'anul·labilitat, que té efectes *ex nunc*. A més, trobem que ni la CE ni la LOTC no determinen cap excepció a la regla general dels efectes *ex tunc* referent a les declaracions d'inconstitucionalitat i de nul·litat de lleis. A diferència del que fa la LJCA en el seu art. 73 en referència a la declaració de nul·litat dels reglaments (excepte les normes sancionadores, que tenen efectes *ex nunc*). Semblant plantejament ho fa l'art. 19.2 del TRLRHL respecte a la declaració de nul·litat d'Ordenances fiscals, Així mateix, es considera que la interpretació del principi de seguretat jurídica s'ha d'invertir quan la llei tributària vulnera el principi de capacitat econòmica, per la raó que el principi de seguretat jurídica exigeix la perdurabilitat *ex origine* del principi de capacitat, cosa que només es pot aconseguir quan s'atorga a la declaració d'inconstitucionalitat d'efectes *ex tunc*. Per altra banda, quan un acte és ferm en via administrativa s'ha de tenir en compte que o és per falta d'impugnació del administrat o de sol·licitud de rectificació, i que aquesta manca d'actuació per part de l'administrat radica en que confiava en la presumpció de constitucionalitat de la llei, advertint-se que el seu acte és degut a la bona fe.

fonament de la STC 59/2017, si acrediten que realment hi ha hagut el pagament de l'impost per un increment fictici o irreal, llavors s'hauria de procedir a la devolució encara que hagués esdevingut ferm en via administrativa.

No obstant, com veurem més endavant, aquest criteri interpretatiu dels efectes temporals del grup de SSTC de 2017 no ha estat seguit pel TS, qui s'ha decantat pel criteri oposat, és a dir, considera que la declaració d'inconstitucionalitat té mers efectes *ex nunc*.

4. LA DOCTRINA INTERPRETATIVA DICTADA PEL TS

Posteriorment de les SSTC del 2017, el TS les ha tingut com a referència dictant diverses sentències interpretatives sobre la declaració d'inconstitucionalitat, però només ens centrarem en especial en la primera.

La primera que es va dictar després és la STS 1163/2018, de 9 de juliol de 2018, en la qual la qüestió que solucionava era si es podia o no continuar exigint l'impost malgrat haver-se declarat inconstitucionals determinats preceptes legals que el regulen [concretament els arts. 107.1, 107.2.a) i 110.4 TRLRHL]. La resposta del TS va ser afirmativa.

Durant els anys 2018 i 2019 el TS ha dictat altres Sentències ampliant el seu criteri interpretatiu, però encara quedava per resoldre el problema dels efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat efectuada pel grup de Sentències de 2017.

5. LA QÜESTIÓ DE INTERÈS CASSACIONAL RELATIVA ALS EFECTES TEMPORALS DE LA DECLARACIÓ DE INCONSTITUCIONALITAT

Primer de tot, hem de fer una menció a la STC 126/2019 que havíem mencionat abans que declarava l'inconstitucionalitat de l'article 107.4 TRLRHL en relació amb l'existència d'un increment real gravat amb una quota tributària més elevada. En aquesta Sentència, el TC va declarar la nul·litat i, a més, es va pronunciar explícitament sobre els

seus efectes temporals, dient que són *ex nunc*, prospectius²⁸ i, per tant, els actes fermes dictats a l'empara de la norma declarada inconstitucional no són revisables en base a la STC 126/2019.

Quan va arribar al TS la qüestió cassacional sobre els efectes temporals de semblant declaració d'inconstitucionalitat, la resposta venia predonada pel propi TC. Així, la STS 333/2020, de 6 de març (núm. rec. 5923/2018), va fixar la següent doctrina: <En consecuencia, procede fijar la doctrina de interés casacional respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, y en tal sentido hemos de afirmar que en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre.>.

S'adverteix que la doctrina d'aquesta STS 333/2020 només s'ocupa de la declaració d'inconstitucional del article 107.4 TRLRHL declarada en la STC 126/2019. Resta pendent de resoldre els efectes temporals de les SSTC de 1997, relatius a la declaració d'inconstitucionalitat dels arts. 107.1, 107.2.a) i 110.4 TRLRHL, conjuntament amb els correlatius preceptes de les normatives forals (Guipúscoa, Àlaba i Navarra). Concretament, restava per resoldre la següent qüestió d'interès cassacional admesa a tràmit en diverses interlocutòries del TS:²⁹

²⁸ Concretament disposa el següent: “Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 15 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), 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”.

²⁹ Interlocutòries del TS de 30 de maig de 2019 (núm. recurs 1068/2019, *Id Cendoj* 2807913001201900890) y 9 de juliol de 2019 (núm. recurs 2596/2019, *Id Cendoj* 28079130012019201121). Vid. també Autos del TS de 15 de gener (*JUR* 2018, 29673), de 17 de gener (*JUR* 2018, 25376), de 19 de gener (*JUR* 2018, 29652), de 29 de gener (*JUR* 2018, 30817), 31 de gener (*JUR* 2018, 41257) y de 5 de febrer de 2018 (*JUR* 2018, 38706).

<2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1. Determinar si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentido antes de haberse dictado tal sentencia.

2. En caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, dilucidar en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 LGT- operaría; y, además, con qué limitación temporal.>.

6. ESQUEMA DE LA DOCTRINA ASSENTADA PEL TS EN 2020 RESPECTE ALS EFECTES TEMPORALS DE LA STC 59/2017

Com hem vist anteriorment en les SSTs de 2019 i la de 2020 (STS 333/2020, de 6 de març), el TS no va resoldre el problema els efectes temporals de la STC 59/2017. Per aquest motiu, el 18 de maig de 2020 va dictar tres Sentències d'interès cassacional: les SSTs 435, 436 i 454/2020³⁰ però, com adverteix el professor PÀGES³¹, de les tres, la més interessant i completa és la segona. La seva doctrina es pot esquematitzar com segueix:

En primer lloc, fa un resum de la doctrina jurisprudencial sobre els actes tributaris firmes a través del procediment de nul·litat de ple dret.

³⁰ Respectivament: recs. núms. 1665, 2596 i 1068/2019; Id Cendoj: 28079130022020100152, 28079130022020100149 i 28079130022020100163.

³¹ J. PAGÈS i GALTÉS, 2020, p. 25.

En segon lloc, es realitza una recopilació de la doctrina tradicional del TS en tant que el TC anul·la disposicions sense definir quins seran els efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat, la qual dona lloc a diferents interpretacions doctrinals contradictòries i, per tant, el TS ha de resoldre quins efectes temporals ha de tindre la STC 59/2017³².

En tercer lloc, el TS assenta doctrina sobre la devolució d'ingressos improcedents mitjançant el procediment de nul·litat de ple dret.

Finalment, el TS dicta doctrina sobre els diversos supòsits de nul·litat al·legats en el cas concret objecte de litigi.

7. RESUM DE LA DOCTRINA JURISPRUDÈNCIAL SOBRE LA REVISIÓ D'ACTES TRIBUTARIS FERMES A TRAVÉS DEL PROCEDIMENT DE NUL·LITAT DE PLE DRET

Els FFDD segons de les SSTs 435 i 436/2020 venen a recollir aquests aspectes assentats a la doctrina tradicional del mateix tribunal respecte al procediment de nul·litat de ple dret destinat a la revisió d'actes tributaris fermes en via administrativa: És un procediment extraordinari, les causes de nul·litat s'han d'interpretar de forma restrictiva i no afecten als actes anul·lables.

8. LA DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS EN EL MARC DEL PROCEDIMENT DE NUL·LITAT DE PLE DRET

8.1. Plantejament

En aquest apartat analitzarem el FD quart de la STS 436/2020, en concret els apartats de l'1 al 8, els quals són idèntics als del mateix FD quart de la STS 435/2020, on

³² P. CORVINOS BASECA, *El empeño del Tribunal Supremo por interpretar el silencio del Tribunal Constitucional*, <http://pedrocorvinosabogado.es/el-empeno-del-tribunal-supremo-por-interpretar-el-silencio-del-tribunal-constitucional/>, 2020, vist el dia 23 de maig 2021.

es sosté que el procediment de revisió d'actes nuls de ple dret és adequat per a la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts derivat d'actes tributaris fermes.

8.2. Competència del TS per interpretat els efectes temporals de les declaracions de inconstitucionalitat en cas de silenci del TC

Ens centrarem primer en els apartats 1 i 2 de les SSTS 435 i 436/2020³³.

El TS recull la seva tradicional doctrina segons la qual el TC anul·la disposicions sense delimitar els efectes de la seva declaració d'inconstitucionalitat, competeix als tribunals ordinaris concretar l'extensió dels efectes i, per tant, si afecta o no a les situacions tributaries fermes. Com explica MORENO FÉRNANDEZ³⁴ també es tracta d'un criteri pacífic. Ara bé, el professor PAGÈS³⁵ puntualitza que:

1. En aquesta tasca l'òrgan jurisdiccional està subjecte al deure de motivació impost específicament i sense cap excepció pel art. 120.3 CE, en el marc del principi de tutela judicial efectiva establert pel art. 24 de la mateixa Constitució.
2. És més, si tenim en compte que aquesta tasca l'òrgan jurisdiccional està suplint el silenci de una STC sobre els efectes temporals de la declaració de inconstitucionalitat, la motivació s'ha de centrar en la interpretació que es faci de la STC que es tracti, examinant de manera singular si el TC s'ha pronunciar indirectament sobre tal qüestió.

³³ El seu redactat es el següent: <1. La sentencia del Tribunal núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos "

(...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".

2. A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto:

"(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica".>.

³⁴ J. I. MORENO FERNÁNDEZ, 2009, p. 72.

³⁵ J. PAGÈS i GALTÈS, 2020, p. 27.

És a dir, el que es ve a reclamar no és altra cosa que el deure de motivació de les resolucions judicials. Si el TS interpreta els efectes temporals de la declaració de nul·litat efectuada per una STC, s'ha de motivar el motiu pel qual interpreta una cosa i no una altra, especificant-se que la motivació no pot ser qualsevol, sinó que ha de raure en la pròpia declaració d'inconstitucionalitat que s'interpreta.

8.3. Necessitat de promoure una via especial de revisió per la devolució dels ingressos indeguts derivats de situacions fermes en via administrativa

Sobre aquest punt, el TS assenta doctrina sobre la devolució d'ingressos indeguts derivats de situacions fermes, dient que s'han de seguir una de les vies revisores especials enumerades pel art. 221.3 LGT de 2003. Així mateix, s'especifica que quan la devolució dels ingressos indeguts es fonamenti en la declaració d'inconstitucionalitat de la llei de cobertura, tan sols queda acudir al procediment especial de nul·litat de ple dret o al procediment especial de revocació, sent que en el cas concret enjudiciat, el TS es centra en el procediment de nul·litat de ple dret al ser aquest l'objecte de litigi.

En aquest punt, el TS no fa altra cosa que reiterar el que ja es desprèn de l'article 221.3 de l'LGT de 2003³⁶.

8.4. Crítica a l'argument del TS sobre el distint procediment de devolució d'ingressos indeguts previst en la LGT de 1963 i en la vigent LGT de 2003

Com hem mencionat en l'apartat anterior la devolució d'ingressos indeguts derivats d'actes fermes en via administrativa conforme l'article 221.3 LGT de 2003, s'ha de realitzar necessàriament pels procediments especials de revisió, que en el cas objecte de litigi, és el procediment de nul·litat de ple dret.

³⁶ L'article 221.3 de l'LGT de 2003, diu: <3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.>.

Per altra banda, ens trobem que en els apartats 6 a 8 dels FFDD quarts de les SSTS 435 i 436/2020 es trau a col·lació un curiós argument com és que semblant conclusió derivada del article 221.3 de la LGT no es troba desmerescuda per la doctrina del TS recaiguda sobre la declaració d'inconstitucionalitat del gravamen complementari de la taxa fiscal sobre el joc³⁷.

Concretament, el TS en la Sentència 436/2020, que ens ocupa, ve a dir que no resulta aplicable el criteri que havia donat el mateix TS en la seva Sentència de 16 de desembre de 2010 sobre la declaració d'inconstitucionalitat efectuada per la STC 173/1996 en relació al gravamen complementari de la taxa sobre el joc. En aquella ocasió, el TS va interpretar que la declaració d'inconstitucionalitat tenia efectes *ex tunc* (retroactius), mentre que ara, en la STS 436/2020 relativa a la declaració d'inconstitucionalitat de l'IIVTNU, el TS considera que té mers efectes *ex nunc* (prospectius).

Doncs bé, l'argument que dona la STS 436/2020 per separar-se d'aquest criteri estriba en dir que la declaració d'inconstitucionalitat de la STC 173/1996 es va dictar estant vigent el règim jurídic contemplat al RD 1163/1990, mentre que la STC 59/2017 es va dictar estant vigent el règim jurídic contemplat en la LGT de 2003, cosa per la qual se l'ha d'atribuir efectes *ex nunc*.

Segons el professor PAGÈS³⁸, no podem estar d'acord amb aquest argument perquè, a més a més de que el règim jurídic previst pel legislador ordinari sobre la devolució d'ingressos no pot condicionar els efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat d'una llei, resulta que, independentment d'això, ambdós règims jurídics són substancialment idèntics, fins al punt de que l'article 221.3 de l'LGT de 2003 no ha fet més que recollir a nivell legal el mateix règim jurídic contemplat per la disposició addicional segona del RD 1163/1990. En aquest marc, llavors, podem entendre

³⁷ I així, el primer paràgraf del apartat 6 dels FFDD quart de les SSTS 435 i 436/2020 “6. Para llegar a esta conclusión (que - prima facie- permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.”

³⁸ J. PAGÈS i GALTÈS, 2020, pp. 29.

que la STS 436/2020 no gaudeix de motivació racional quan advertim que es erroni l'argument que dona per a separar-se del criteri sostingut per la STS de 16 de desembre de 2010 sobre els efectes *ex tunc*, retrospectius, de la declaració d'inconstitucionalitat efectuada per la STC 173/1996 en relació al gravamen complementari de la taxa fiscal sobre el joc.

9. EL SUPÒSIT DE NUL·LITAT DE LA LLETRA g) DEL ART. 217.1 LGT

9.1. Conseqüència derivada de la doctrina del TS sobre els efectes temporals de la declaració de inconstitucionalitat efectuada per la STC 59/2017

En aquest punt es planteja la vinculació entre la causa de nul·litat enumerada a l'article 217.1.g) de l'LGT de 2003³⁹ i l'article 39.1 de la LOTC⁴⁰.

L'article 217.g) de l'LGT de 2003, estableix: *<Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: [...] g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.>*

I l'article 39.1 de l'LOTC, estableix: *<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.>*

³⁹ El seu redactat es el següent: *<1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: [...] g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.>*

⁴⁰ El seu redactat es el següent: *<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.>*

Doncs bé, en el cas ara examinat resulta que:

(i) Si les SSTS 435 i 436/2020 haguessin seguit la doctrina de la STS de 16 de desembre de 2010 sobre la taxa del joc, declarant els efectes temporals *ex tunc* de la declaració d'inconstitucionalitat de l'IIVTNU efectuada per la TC 59/2017, llavors concorreria la causa de nul·litat absoluta enumerada en l'article 217.1.g) de l'LGT de 2003⁴¹ amb relació amb l'article 39.1 de la LOTC⁴².

(ii) Però en seguir un altre criteri doctrinal, tenim que el TS només ha reconegut uns efectes temporals *ex nunc*, la qual cosa implica que no concorre l'esmentada causa de nul·litat.

9.2. Doctrina del TS sobre el supòsit de nul·litat

En aquest marc, la pregunta que sorgeix és: per què el TS ha canviat de criteri? Perquè en la STS de 2010 sobre la taxa sobre el joc, va entendre la declaració d'inconstitucionalitat era un supòsit de nul·litat de la lletra g) de l'article 217.1 de la LGT de 2003, en tant en quant que en les SSTS de 2017 sobre l'IIVTNU, entén exactament el contrari?

La resposta ens la dona el propi TS. En efecte, l'argument emprat per les SSTS 435 i 436/2020 per separar-se del criteri de la STS de 16 de desembre de 2010, estriba en què a diferència del que esdevé amb la declaració d'inconstitucionalitat efectuada per la STC 173/1996, relativa al gravamen complementari de la taxa sobre el joc, la declaració d'inconstitucionalitat dels articles 107.1 i 107.2.a) TRLRHL és parcial.

El TS, per tant, justifica el seu canvi de criteri. Altra cosa, però, és que l'explicació ens sembli o no raonable. Així, el nou criteri del TS ha estat criticat pel professor PÀGES⁴³ perquè la declaració parcial d'inconstitucional d'aquests preceptes va

⁴¹ El seu redactat es el següent: <1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: [...] g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.>.

⁴² El seu redactat es el següent: <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.>.

⁴³ J. PÀGES i GALTÈS, 2020, p. 29.

íntimament lligada a la declaració total d'inconstitucionalitat del article 110.4 TRLRHL. De tal manera que tots els supòsits en que es sol·licita la devolució d'ingressos indeguts per inexistència de increment de valor en situacions fermes en via administrativa es basen en la impossibilitat de no haver pogut aportar per part del subjecte passiu la prova oportuna, sent que aquesta la impossibilitat legal ha sigut objecte de declaració total d'inconstitucional, posant-ho de manifest que s'ha incorregut en una radical contradicció del ordenament jurídic que resulta clara, patent i indubtable.

10. ALTRES SUPÒSITS DE NUL·LITAT

Des de les nostres posicions doctrinals, la revisió de situacions administratives fermes en via administrativa per causa de la declaració d'inconstitucionalitat del precepte legal a l'empара s'han dictat, tan sols pot donar-se quan la declaració d'inconstitucionalitat té efectes *ex tunc* o retroactius, sent que en tal hipòtesis la situació administrativa incorrerà en el supòsit de nul·litat absoluta contemplat pel article 217.1.g) de l'LGT, posat en relació amb l'article 39.1 de l'LOTC. Això implica que els demès supòsits de nul·litat absoluta que es puguin incórrer, són merament complementaris i susceptibles d'invocar-se només a major volum.

Doncs bé, inversament, quan la declaració d'inconstitucionalitat té efectes *ex nunc* o prospectius, no provocarà *per se*, automàticament, que les situacions administratives fermes incorrin en algun supòsit de nul·litat absoluta.

En el cas que ens ocupa, ja hem vist que (encara que emprant arguments doctrinalment discutibles) el TS ha considerat que són *ex nunc*, prospectius, els efectes temporals de la declaració d'inconstitucionalitat efectuada per la STC 59/2017, cosa per la qual entenem que els altres supòsits concrets de nul·litat absoluta resulten irrelevants per al nostre objecte de TFG.

CONCLUSIONS

En definitiva, la STC 59/2017 sobre l'IIVTNU va declarar parcialment la inconstitucionalitat dels preceptes dels articles 107.1, 107.2.a) TRLRHL només quan es sotmeten a tributació increments de valor inexistents, i de manera total l'article 110.4 TRLRHL, en tant que exclou al contribuent la possibilitat de provar-ho davant els Tribunals de que no ha existit aquests increments. No obstant això, el TC no va declarar quins efectes temporals de la seva declaració d'inconstitucionalitat.

Aquest silenci del TC va provocar que la doctrina científica es dividís en dues grans postures: una que defensava els efectes temporals *ex tunc* o retroactius, en virtut de la qual són nuls de ple dret tots els actes fermes dictats a l'empara de la norma declarada nul·la; i, la segona que defensava els efectes temporals *ex nunc* o prospectius, en virtut de la qual es mantenen els actes fermes dictats a l'empara de la norma declarada nul·la.

El TS, mitjançant Sentència dictada al 2010, es va decantar per aquesta segona postura doctrinal, és a dir, la dels efectes merament *ex nunc* o prospectius de la declaració d'inconstitucionalitat. A la pràctica això implica que els subjectes passius que hagin estat gravats per l'IIVTNU amb motiu d'uns increments de valor irreal, ficticis, no podran sol·licitar la devolució de l'import pagat si estem davant d'un acte administratiu ferm.

El més sorprenent d'aquest criteri del TS sobre la declaració d'inconstitucionalitat de l'IIVTNU són els dèbils i discutibles arguments que emprà per justificar-la, màxim si tenim en compte que en altres supòsits havia defensat el criteri oposat, és a dir, el dels efectes *ex tunc* o retroactius de la declaració d'inconstitucionalitat de un precepte legal tributari.

Al nostre entendre, la confusió deriva, en primer lloc, de què el TC no té un criteri sobre els efectes de les seves declaracions d'inconstitucionalitat en matèria tributària, atès que ha optat per la doctrina dels efectes *ex tunc*, com per la doctrina dels efectes *ex nunc*.

D'aquí que quan el TC fa una declaració d'inconstitucionalitat sense concretar quins són els seus efectes temporals, el TS tampoc tingui un criteri sòlid a l'hora

d'interpretar els seus efectes, el que provoca que segueixi una línia erràtica, optant en ocasions pels efectes *ex tunc*, i en altres ocasions pels efectes *ex nunc*.

La conclusió última a la que arribo, és que semblant indecisió jurisprudencial, tant del TC, com del TS, pugna amb el principi constitucional de seguretat jurídica, sent un focus constant de litigis que es podrien estalviar si es fixés una doctrina clara i uniforme sobre quins són els efectes temporals de les declaracions d'inconstitucionalitat d'una llei.

BLIBLIOGRAFIA

En el present apartat s'indica la bibliografia citada en el cos del TFG, incloent la consultada de forma directa per aquesta alumna, com la que he extret de forma indirecta mitjançant les referències bibliogràfiques fetes pels autors consultats.

- AGUNDÉZ FERNÁNDEZ, A., *El Impuesto municipal sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Ed. Comares, Granada, 1990.
- ALÍAS CANTÓN, M., “Efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de diversos artículos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Crónica Tributaria*, núm. 164, 2017.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, en materia de impuesto sobre plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 74, 1995.
- ANÍBARRO PÉREZ, S., “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en *Crónica Tributaria*, núm. 174, 2020.
- ARANA LANDÍN, S., “Los primeros intentos de manteniendo del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa”, en *Tributos Locales*, núm. 134, 2018.
- BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- CALVO VÉRGEZ, J., *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, Ed. La Ley, Las Rozas, 2019.
- CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- CHECA GONZÁLEZ, C., (I) *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000. (II) *Procedimientos especiales de revisión*, en l'obra col·lectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2009.

- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Pérdidas de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”, en *Tributos Locales*, núm. 111, 2013.
- DEL AMO GALÁN, O., “Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Carta Tributaria*, núm. 28, 2017.
- DEL BLANCO GARCÍA, A. i GARCÍA CARRETERO, B., “Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU”, en *Tributos Locales*, núm. 122, 2015.
- ESVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones y legales y Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.
- GARCÍA MORENO, V. A., “Devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando se gestiona en régimen de autoliquidación”, en *Carta Tributaria*, núm. 55, 2019.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 2003.
- HERNÁNDEZ, A., “El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en l’obra col·lectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, t. II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991.
- JIMÉNEZ CAMPO, J., “Qué hacer con la ley inconstitucional”, en l’obra col·lectiva *La Sentencia sobre la inconstitucionalidad de la Ley*, Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Tribunal Constitucional/Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
- LÓPEZ LEÓN, J i VERA MESA, A. J., “Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de modificación del TRLRHL relativo al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tributos Locales*, núm. 135, 2018.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava”, en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 409, 2017.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador en Materia Tributaria y Vías para Reclamarla*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

- MORENO SERRANO, B., *Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos de naturaleza urbana. Aspectos más relevantes de su ordenamiento jurídico*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas, 2012.
- ORÓN MORATAL, G., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Palau 14*, núm. 18, 1992.
- PAGÈS I GALTÉS, J., (I) “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018”, en *REALA*, núm. 11, 2019. (II) “Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU”, en *Tributos Locales*, núm. 146, 2020,
- PLEITE GUADAMILLAS, F., “¿Procede la devolución de las liquidaciones y autoliquidaciones del Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional?”, en *Actualidad Administrativa*, núm. 5, 2018 -también en *La Ley Digital*, núm. 3386, de 7 de junio de 2018.
- REBÉS I SOLÉ, J. E., *L'impost municipal sobre l'increment del valor dels terrenys (I)*, en Manual de Dret Tributari Local. Barcelona: Escola d'Administració Pública de Catalunya.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Revisión de Oficio en la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I.; i, ARNAL SURÍA, S., *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Pb. Abella, Madrid, 1989.
- RUÍZ ALMENDRAL, V., “La plusvalía municipal (IIVTNU) en la práctica: un examen constitucional de algunos problemas pendientes”, en l'obra col·lectiva *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*, Ed. Tirant lo blanch, València, 2018.
- SESMA SÁNCHEZ, B., *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2017.
- SIMÓN ACOSTA, E., *L'impost municipal sobre l'increment del valor dels terrenys (III)*, en Manual de Dret Tributari Local, Barcelona: Escola d'Administració Pública de Catalunya, 1987.
- URQUIZU CAVALLÉ, A., *La tributación de la vivienda de los no residentes en territorio español: análisis y propuestas de reforma normativa en referencia al*

Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en *Reformando las tenencias de la vivienda*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

- UTANDE SAN JUAN, J. M., “Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma”, en *BITplus*, núm. 211, 2017.
- VILLCA POZO, M., *Tributación asequible a la promoción del acceso a la vivienda: propuestas de reforma en los impuestos que gravan la adquisición de la vivienda*, en *Reformando las tenencias de la vivienda*, Ed. Tirant lo Blanch, València, 2018.

WEBGRAFIA

- CORVINOS BASECA, P.: *El empeño del Tribunal Supremo por interpretar el silencio del Tribunal Constitucional*, <http://pedrocorvinosabogado.es/el-empeno-del-tribunal-supremo-por-interpretar-el-silencio-del-tribunal-constitucional/>, 2020.
- LÓPEZ LARA, F. de A.: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ante la crisis del mercado inmobiliario*, Revista digital CEMCI, <https://revista.cemci.org/numero-32/pdf/trabajos-de-evaluacion-2-el-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-ante-la-crisis-del-mercado-inmobiliario.pdf>, núm. 32, 2016.
- SAU MARTÍ, A.: *Los 81 años de vigencia del impuesto sobre incrementos del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Treball de Recerca, Universitat de Vic. http://dspace.uvic.cat/xmlui/bitstream/handle/10854/1714/treinv_a2000_sau_agusti_81vigencia.pdf?sequence=1&isAllowed=y, 2000.

JURISPRUDÈNCIA

- Sentència del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 d'octubre.
- Sentència del Tribunal Constitucional 59/2017, d'11 de maig.
- Sentència del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrer.
- Sentència del Tribunal Constitucional 37/2017, d'1 de març.
- Sentència del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de juny.
- Sentència del Tribunal Suprem 1163/2018 (Sala del Contenciós, secció 2^a), de 9 de juliol (recurs 6226/2017).
- Sentència del Tribunal Suprem 333/2020 (Sala del Contenciós, secció 2^a), de 6 de març (recurs 5923/2018).
- Sentència del Tribunal Suprem 435/2020 (Sala del Contenciós, secció 2^a), de 18 de maig (recurs 1665/2019).
- Sentència del Tribunal Suprem 436/2020 (Sala del Contenciós, secció 2^a), de 18 de maig (recurs 2596/2019).
- Sentència del Tribunal Suprem 454/2020 (Sala del Contenciós, secció 2^a), de 18 de maig (recurs 1068/2019).